

TIDFESTING ETTER KONTANTPRINSIPPET

- En vurdering av kontantprinsippets innhold og anvendelsesområde.**

Kandidatnummer: 541

Veileder: Professor Frederik Zimmer

Leveringsfrist: 25.04.2007

Til sammen 13886 ord

23.11.2007

Innholdsfortegnelse

<u>1</u>	<u>INNLEDNING</u>	<u>1</u>
1.1	Innledning	1
1.1.1	Kort presentasjon av problemstillingen.	1
1.1.2	Avgrensning av oppgaven	1
1.1.3	Oppbygning av oppgaven	2
1.2	Rettskilder	3
1.2.1	Rettspraksis	3
1.3	Historikk	4
1.4	Hensyn bak reglene	5
1.5	Kort om hovedreglene ved tidfesting	6
1.5.1	Reglenes funksjon	6
1.5.2	Kort om forholdet innvinning - tidfesting	6
1.5.3	Inntektsperioden	7
1.5.4	Hovedregelen – realisasjonsprinsippet	7
1.5.5	Kort om kontantprinsippet - et unntak	7
<u>2</u>	<u>INNHold</u>	<u>9</u>
2.1	Skatteloven § 14-3 1.ledd	9
2.1.1	”da beløpet utbetales”	9
2.1.2	”Ytelsen erlegges”	16
2.1.3	”oppstår adgang til å få beløpet utbetalt”	29
2.2	Oppfyllelsens subjektive side	36
2.3	Arbeidstakers inn- og utflytting av riket	37
2.4	Skatteloven § 14-3 3.ledd – fradrag for kostnader	38

2.4.1	Innhold	38
3	<u>KONTANTPRINSIPPETS ANVENDELSESOMRÅDE</u>	40
3.1	”arbeidsinntekt, pensjonsinntekt, underholdningsbidrag o.l.”	40
3.1.1	Anvendelsesområde for tidfesting av fradrag	40
3.2	Arbeidsinntekt	41
3.2.1	Avgrensning mot virksomhet	41
3.2.2	Enkeltstående oppdrag utenfor tjenesteforhold	41
3.2.3	Grense mot kapitalinntekt	41
3.2.4	”Earnouts”	42
3.3	Pensjon	44
3.3.1	Pensjon som vederlag for salg for eksempel av fast eiendom	44
3.4	Andre inntektstyper	46
3.4.1	Arbeidstakers dødsfall	46
3.4.2	Trygdeytelser	47
3.4.3	Underholdningsbidrag og annen regelmessig understøttelse	47
3.5	Enkelte særregler	48
3.5.1	Idrettsutøveres fond	48
3.5.2	Salg av egenproduserte kunstverk	48
3.5.3	Stipend	48
3.5.4	Fradrag for renter	49
3.5.5	Det modifiserte kontantprinsipp i § 14-20 2.ledd	49
	<u>LITTERATURLISTE</u>	51
	<u>RETTSPRAKSIS:</u>	54

1 Innledning

1.1 Innledning

1.1.1 Kort presentasjon av problemstillingen.

Denne oppgaven vil behandle kontantprinsippet ved tidfestingen av inntekter og utgifter. Reglene om tidfesting handler om tidspunktet for når en inntekt skal beskattes, eller når en utgift skal komme til fradrag.

Det er i hovedsak to grunner til at jeg velger å ta for meg dette emnet. For det første fordi emnet ikke har vært gjenstand for en omfattende, samlet behandling i nyere juridisk teori. For det andre fordi jeg anser kontantprinsippet som et aktuelt tema med mange praktiske og interessante problemstillinger.

1.1.2 Avgrensning av oppgaven

Oppgaven vil ta for seg kontantprinsippets innhold og anvendelsesområde, både for inntekter og kostnader. Hoveddelen av oppgaven tar for seg kontantprinsippets innhold, hvor problemstillinger tilknyttet tidfesting av inntekter etter kontantprinsippet vil få klart mest oppmerksomhet. Det er rundt disse de mest interessante problemstillingene oppstår. Det er hovedsakelig problemstillinger som oppstår i tilknytning til arbeidsinntekter som drøftes.

Tidfesting av fradragsberettigede kostnader stiller ikke opp like mange interessante problemstillinger, og får således ikke like mye omtale.

Avgrensningsspørsmål tilknyttet kontantprinsippets anvendelsesområde blir behandlet svært kort. Rundt dette er det mange aktuelle og interessante problemstillinger, men det vil

føre for langt å behandle disse grundig. Dette gjelder spesielt avgrensningen mellom arbeidsinntekt og virksomhetsinntekt.

Tidfestingsreglene generelt blir også behandlet kort. Det vil også her føre for langt å gi dette en grundig behandling, derfor nøyer jeg meg med å markere hovedreglene.

1.1.3 Oppbygning av oppgaven

I oppgavens første del vil jeg kort redegjøre for temaet, og kort forklare tidfestingens funksjon i skattesystemet. Inn under dette finner jeg det hensiktsmessig å gjøre rede for hovedregelen for tidfesting. Dette er nødvendig da oppgavens hovedtema, kontantprinsippet, utgjør et unntak fra denne hovedregelen. I denne del av oppgaven vil hensynene bak reglene også gjennomgås.

Del 2 tar for seg kontantprinsippets innhold. Her vil hovedvekten være på sktl § 14-3 1.ledd. Dette er oppgavens hoveddel.

Tredje del av oppgaven blir en gjennomgang av hvilke inntektstyper som tidfestes etter kontantprinsippet, med andre ord prinsippets anvendelsesområde. Her vil det også bli en kort redegjørelse for grensene mot de inntektstyper som ikke omfattes av denne tidfestingsmetoden.

1.2 Rettskilder

Den alminnelige juridiske metode gjelder også for skatteretten. Det kan nevnes at lovens ordlyd som rettskilde vil være sentral i skatteretten. Dette har også en sammenheng med at faget befinner seg på forvaltningsrettens område, hvor legalitetsprinsippet er et sentralt prinsipp.

1.2.1 Rettspraksis

Rettspraksis forut for skattereformen vil fortsatt være relevant, da kontantprinsippets innhold fortsatt er det samme. Forskjellen er at prinsippet i dag har et snevrere virkeområde enn tidligere. Fra perioden før 1992 finnes det omfattende praksis om kontantprinsippets innhold. Mange av disse avgjørelsene gjaldt inntektstyper som i dag ikke er omfattet av kontantprinsippet, men denne praksisen er fortsatt interessant da innholdet i kontantprinsippet som nevnt fortsatt er det samme. Spesielt er det mange avgjørelser knyttet til gevinster. Gevinster tidfestes i dag etter realisasjonsprinsippet.

Praksis fra Høyesterett er klart en sentral rettskilde, og denne må som rettskildefaktor tillegges betydelig vekt ved tolkingsspørsmål.

I oppgaven blir det henvist til flere underrettsdommer. Det er klart at disse ikke har den samme autoritet som praksis fra Høyesterett. Likevel er det grunn til å gi underrettspraksis en viss betydning som rettskildefaktor i skatteretten. Et av argumentene mot å tillegge denne praksisen vekt har tradisjonelt vært at den er mindre tilgjengelig enn praksis fra Høyesterett.¹ Innen skatteretten er imidlertid mange interessante underrettsdommer publisert i Utv.² Dette kan videre ha hatt en viss betydning for at underrettspraksis er dratt fram i den juridiske teori, som igjen kan bidra til å øke dommens innflytelse.

Underrettsdommen blir på denne måte mer kjent, og til en viss grad kan det øke dommens autoritet dersom den påberopes i juridisk teori.

¹ Zimmer 2005 s.50.

² Forkortelse for Dommer, uttalelser m.v. i skattesaker og skattespørsmål.

1.3 Historikk

Med skatterreformen i 1992 ble det innført en ny hovedregel for tidfesting av skattyters inntekter og kostnader. Den nye hovedregelen for tidfesting er realisasjonsprinsippet, hjemlet i sktl § 14-2 1.ledd. Inntil dette tidspunkt hadde kontantprinsippet vært hovedregelen for tidfesting av skattepliktige inntekter og fradragberettigede kostnader, med hjemmel i tidligere skattelovs § 41 7.ledd. Noe av bakgrunnen for denne lovendringen var at lovgiver mente det var mer hensiktsmessig at inntekter burde beskattes på det tidspunkt de innvinnes, og kostnader fradras på det tidspunkt de blir pådratt. Ved å følge dette prinsippet for tidfesting skulle den økonomiske aktivitet reflekteres bedre enn det som var tilfelle når den fulgte betalingsstrømmene, som kan gjøre tidfestingen mer tilfeldig. Videre var ønsket om å redusere muligheten for skatteplanlegging en av grunnene bak lovendringen. Skatteplanlegging forekom ved at skattyterne hadde mulighet til å regulere forfalls- og betalingstidspunkt. Kontantprinsippet innebærer at hovedreglene for tidfestingen avhenger av hva som avtales mellom partene. Derfor trenger det ikke nødvendigvis å være en sammenheng med skattyters disposisjoner og transaksjoner i et enkelt inntektsår, og skattyters inntektsgrunnlag. Dermed får skattyter muligheter til en viss grad til å fordele inntekter og kostnader etter eget ønske. Ved å benytte realisasjonsprinsippet reflekteres sammenhengen mellom tidspunktet for skattyters fullføring av en transaksjon og tidspunktet for tidfesting bedre tidsmessig.³ Som regel vil det være en fordel for skattyter å kunne tidfeste et fradrag så tidlig som mulig, og på den annen side få inntekter tidfestet så sent som mulig. Dette er en likviditetsfordel for skattyter fordi han for det første vil oppnå en rentefri⁴ skattekreditt ved å få utsatt beskatningen av inntekt. Likviditetsfordelen for skattyter består av den fordelene det utgjør å ha mulighet til å disponere penger som skulle gått til skattebetaling til andre formål. For eksempel at renteinntekten fra å plassere beløpet i bank tilfaller skattyter. Og

³ Ot.prp. nr.35 s.105.

⁴ Zimmer 2005 s.301.

for det andre vil det være gunstig dersom skatt betales med penger som er mindre verdt grunnet inflasjon.⁵

På bakgrunn av dette kan det isolert sett virke som realisasjonsprinsippet innebar en skjerpelse av beskatningsreglene. En av forutsetningene for gjennomføringen av skattereformen i 1992 var at skattesatsene skulle senkes, og etter departementets beregninger ville de lavere skattesatsene oppveie for skjerpelsen av reglene.⁶

1.4 Hensyn bak reglene

Det viktigste hensyn bak benyttelsen av kontantprinsippet som grunnlag for tidfestingen er hensynet til skattyters likviditet.

Arbeidsinntekt, pensjonsinntekter, underholdningsbidrag og ulike trygdeytelser er normalt inntektstyper som dekker kostnader til livsopphold for mottakerne. Derfor er det også grunn til å tro at misbruk av den type som nevnt i punkt 1.3 er mindre aktuell for mottakerne av disse inntektstypene. De grupper som omfattes av kontantprinsippet er som regel avhengige av å få rådigheten over inntekten før de betaler den skatt som påhviler den, og de har normalt mindre innflytelse over forfallstidspunktet enn de grupper som omfattes av realisasjonsprinsippet.⁷

Det er tvilsomt om dette hensyn vil gi særlig veiledning i tvilstilfeller. For enkelte typer virksomhetsinntekter, som ikke tidfestes etter kontantprinsippet, vil det samme argument kunne gjøre seg like gjeldende. Dette gjelder for eksempel selvstendig næringsdrivende. Et argument mot å tillegge dette hensynet mindre vekt er at de fleste skattytere i dag mottar lønn med en gang arbeidsinnsatsen er utført. Det er kun de mer atypiske tilfeller hvor det ikke er samsvar med opptjeningstidspunkt og utbetalingstidspunkt.

⁵ Hauge 2001 s.22.

⁶ Ot.prp. nr.35 s.106.

⁷ Ot.prp. nr.35 s.107.

Til en viss grad kan det også hevdes at skatteevneprinsippet har hatt betydning ved utformingen av tidfestingsreglene. Det innebærer at det ved utformingen av skattereglene skal tas hensyn til skattyters evne til å bære skattebelastningen. Skatteevneprinsippet kan sies å ha en viss sammenheng med hensynet til skattyters likviditet.

1.5 Kort om hovedreglene ved tidfesting

1.5.1 Reglens funksjon

Reglene om tidfesting omhandler på hvilket tidspunkt en skattepliktig inntekt eller en fradragsberettiget kostnad, skal skattlegges eller fradras. Tidspunktet det her er tale om er i hvilket inntektsår inntektsposten skal komme til beskatning, eller utgiftsposten skal komme til fradrag.

1.5.2 Kort om forholdet innvinning - tidfesting

Når det gjelder inntekter er det viktig å skille mellom innvinningsreglene, og reglene for tidfesting. Reglene for innvinning avgjør om en inntekt i det hele tatt er skattepliktig. Dette er tidspunktet hvor bedømmelsen av skatteplikten finner sted. Dersom inntekten er skattepliktig, vil tidfestingsreglene avgjøre tidspunktet for når den skattepliktige inntekten skal komme til beskatning.

Skille mellom tidspunktet for innvinning og tidspunktet for tidfesting kommer klart fram når kontantprinsippet anvendes.

Arbeidsinntekt er skattepliktig etter skattelovens § 5-1 1.ledd. Arbeidsinntekten blir innvunnet fortløpende av skattyter etter hvert som arbeidet utføres. Arbeidsinntekt skal tidfestes etter kontantprinsippet, jf sktl § 14-3 1.ledd. Det innebærer at inntekten skattyter mottar ikke blir tidfestet før den er utbetalt eller kravet på utbetaling forfaller.

I prinsippet vil det samme gjelde for utgiftsposter. Det må først avgjøres om utgiften i det hele tatt er fradragsberettiget. Er det tilfelle, blir neste skritt å tidfeste utgiften til det år den skal komme til fradrag for skattyter.

1.5.3 Inntektsperioden

Inntektsperioden er som hovedregel kalenderåret. Hjemmelen for dette er sktl § 14-1 1.ledd. Unntak fra denne regelen kan forekomme i de tilfeller hvor skattyter kun er bosatt i Norge en del av inntektsåret, jf sktl § 14-1 2.ledd jf § 2-1 2.ledd. Andre unntak fra utgangspunktet om kalenderåret er ved skattyters dødsfall. Inntektsperioden vil for avdøde skattyter være fra kalenderårets start til dødsfallsdagen. Etter denne dagen er utgangspunktet at skattyters dødsbo er rett skattesubjekt, jf sktl § 2-2 1.ledd litra h nr.3.⁸ Hovedregelen fravikes også ved fødsel, inntektsperioden går da fra fødselsdagen og ut kalenderåret.⁹ Regnskapspliktige næringsdrivende som benytter avvikende regnskapsår er også unntatt fra hovedregelen, jf § 14-3 3.ledd.

1.5.4 Hovedregelen – realisasjonsprinsippet

Hovedregelen for tidfesting av inntekter er realisasjonsprinsippet.

Inntekter skal tidfestes til det tidspunkt skattyter har fått en ”ubetinget rett til ytelsen”, jf sktl § 14-2 1.ledd 2.punktum.

For kostnader som er fradragberettigede følger det av § 14-2 2.ledd at de skal komme til fradrag det år ”det oppstår en ubetinget forpliktelse til å dekke eller innfri kostnaden.”

1.5.5 Kort om kontantprinsippet - et unntak

Som nevnt tidligere er kontantprinsippet ved tidfesting et unntak fra hovedregelen i sktl § 14-2 1.ledd 2.punktum. Kontantprinsippet er lovfestet i sktl § 14-3 1.ledd for inntekter, og for kostnader i § 14-3 3.ledd. Prinsippet gjelder kun for tidfestingen av visse inntektstyper og kostnadstyper.

⁸ Zimmer 2005 s.400.

⁹ Zimmer 2005 s.302.

Mellom realisasjonsprinsippet og kontantprinsippet er det et klart skille. I hovedsak går dette skillet ut på at det etter realisasjonsprinsippet er tilstrekkelig for tidfesting av inntekt og fradrag, at det er oppstått et ubetinget krav eller forpliktelse for skattyter. Inntekter som tidfestes etter kontantprinsippet blir skattlagt når skattyter mottar betalingen eller kravet forfaller. Fradrag tidfestes til det tidspunkt betaling skjer. Hovedskillet er altså at kontantprinsippet knytter tidfestingen til kontantstrømmen.

Kontantprinsippets innhold og anvendelsesområde er temaet for oppgaven og blir gjenstand for en omfattende analyse i oppgavens del 2 og 3.

2 Innhold

2.1 Skatteloven § 14-3 1.ledd

Tidfestingsreglene er lovfestet i skattelovens kapittel 14. I denne del av oppgaven skal innholdet av skattelovens § 14-3 1.ledd analyseres. Denne bestemmelsen er som kjent hjemmel for tidfesting av de inntektsposter som skal følge kontantprinsippet.

Bestemmelsen omfatter først og fremst arbeidsinntekt, men også ”pensjonsinntekt, underholdningsbidrag o.l.” skal tidfestes etter kontantprinsippet.

Bestemmelsens 1.ledd gjelder tidfesting av inntekter. Disse skal ”tas til inntekt i det året beløpet utbetales eller ytelsen erlegges, eller i tilfelle på det tidligere tidspunkt da det oppstår adgang til å få beløpet utbetalt eller ytelsen erlagt”. Ut fra denne ordlyden kan det oppstilles to alternative kriterier for tidfestingen. Det første kriteriet er ”det år beløpet utbetales eller ytelsen erlegges”. Denne sikter til tidspunktet skattyter mottar betaling. Det andre kriteriet regnes som ”det tidligere tidspunkt da det oppstår adgang til å få beløpet utbetalt eller ytelsen erlagt”. Dette sikter til inntektspostens forfallstidspunkt.¹⁰

Ved å tolke ordlyden i 1.ledd er det klart at den trekker i retning av at inntekten skal tidfestes til det av disse tidspunkt som først inntreffer. Dette ligger i ordene ”eller i tilfelle på det tidligere tidspunkt..”.

2.1.1 ”da beløpet utbetales”

Som nevnt i punkt 2.1 inneholder § 14-3 1.ledd to kriterier for tidfestingen av inntekt. Det første alternative kriteriet er at inntekt tidfestes til det år ”da beløpet utbetales eller ytelsen erlegges”. Først vil jeg ta for meg første del av kriteriet, ”da beløpet utbetales”.

Lovteksten refererer her til tidspunktet skattyter mottar betaling. Det mest praktiske tilfelle er i denne forbindelse at skattyter mottar kontant betaling.¹¹

¹⁰ Zimmer 2005 s.311.

¹¹ Se punkt 2.1.1.1.

Det eksakte tidspunkt for tidfestingen etter dette kriteriet er tidspunktet skattyter mottar og får rådigheten over "beløpet". Ordlyden taler for dette, "beløpet utbetales" det tidspunkt skattyter virkelig mottar ytelsen. Eldre rettspraksis trekker også i denne retning.¹²

I praksis vil denne siden av kontantprinsippet føre til at det ikke har noen betydning når skattyter presterer sin ytelse overfor sin motpart i et gjensidig bebyrdende kontraktsforhold.¹³ Betalingstidspunktet avgjør uansett tidfestingen. Dette blir behandlet grundigere i de påfølgende underpunkter.

Videre vil jeg i de tre følgende avsnitt¹⁴ behandle hva som regnes som betaling.

2.1.1.1 Kontant betaling

Kontant betaling regnes klart nok som tilstrekkelig for å oppfylle kriteriet i § 14-3 1.ledd. Det mest praktiske for lønnsinntekt er som nevnt overføring til skattyters bankkonto. Inntekten blir da tidfestet til det tidspunkt skattyter får pengene på konto, og dermed rådighet over beløpet. Men andre muligheter for overlevering av inntekten kan forekomme. Penger kan bli levert til en representant for skattyter, eller de kan leveres som en utbetalingsblankett til skattyter. Uansett vil det avgjørende for tidfesting være det tidspunkt skattyter faktisk får rådighet over pengene.

2.1.1.2 Motregning

Motregning likestilles med betaling, og er derfor tilstrekkelig for tidfesting. Dette gjelder enten det er skattyter selv, eller debitor som har erklært motregningen. På dette tidspunkt er debitors forpliktelse overfor skattyter oppfylt, og det er skjæringspunktet for tidfestingen.¹⁵ Det vil enten være når ensidig motregningserklæring kommer fram og vilkårene for

¹² Se Rt. 1917 s. 1048, Rt. 1918 II s. 208, Rt. 1926 s. 18, Rt. 1926 s. 206

¹³ Zimmer 2005 s.311.

¹⁴ Punkt 2.1.1.1-2.1.1.3.

¹⁵ Aarbakke 1990 s.200

motregning for øvrig er oppfylt, eller når motregning er bindende avtalt mellom partene. Er vilkårene tilstede, men ingen av partene har erklært motregning, er det ikke foretatt noen betaling.

2.1.1.3 Deponering

Deponeres betalingen grunnet usikkerhet om skattyter er rett kreditor, noe som er den typiske årsak for deponering av betaling, er dette ikke tilstrekkelig til å oppfylle tidfestingskriteriene i sktl § 14-3 1.ledd. Men der et beløp deponeres på en måte som kommer skattyter til gunst, anses deponeringen som oppgjør for skattyter. Dette til tross for at han ennå ikke har fått rådighet beløpet. Et eksempel på dette kan være situasjonen i Rt. 1965 s. 40. Et notbruk eid av to brødre brant ned, og det var klart at forsikringserstatningen skulle deles likt mellom brødrene. Det eksisterte en tvist mellom brødrene som hadde sitt utspring fra før brannen, hvor den ene broren hevdet å ha et krav på den andre. På bakgrunn av dette fikk den ene broren arrest i den andre brorens andel av erstatningsbeløpet, og dette beløpet ble deponert i Norges Bank inntil tvisten ble løst. Tvisten ble løst med det utfall at den ene broren ikke fikk gjennomslag for sitt krav. Dette var to år etter at beløpet ble deponert. Inntekten ble tidfestet til det inntektsår hvor beløpet ble deponert, det vil si to år før skattyter fikk faktisk rådighet over inntekten fra erstatningsoppgjøret. Høyesteretts begrunnelse for denne løsningen var at debtors forpliktelse ble frigjort ved deponeringstidspunktet, da det var klart at deponeringen skjedde etter begge brødrenes ønske. Deponeringen hadde ikke utspring i forholdet rundt forsikringskravet eller fordelingen av forsikringssummen mellom brødrene, beløpet ble deponert av hensyn til krav fra tredjemann. Da deponeringen var foretatt etter brødrenes ønske, var det klart at forsikringsselskapet ved deponeringen av beløpet frigjorde seg fra sin forpliktelse overfor brødrene. Når et beløp på denne måten deponeres av hensyn til tredjemanns krav på skattyter, vil det komme skattyters økonomi til gode og dermed måtte tidfestes til det tidspunkt deponeringen ble foretatt.

Det tidspunkt debtors betalingsforpliktelse faller bort vil ikke kunne gjelde som skjæringspunkt for tidfestingen, dersom det er tvil om hvem som er rett kreditor.

Settes en skattepliktig inntekt inn frivillig på en depositumskonto, og skattyter først velger å ta ut inntekten flere år i etterkant, er det klart at inntekten ikke tidfestes til uttakstidspunktet. Et eksempel på dette finnes i Utv 1993 s. 124, som gjengir en avgjørelse fra Asker og Bærum Herredsrett.¹⁶ Saken gjaldt en norsk importør av tårnkraner, som i årene 1980-82 opptjente provisjonsinntekter fra en utenlands forhandler.

Provisjonspengene ble deponert i en sveitsisk bank. Skattyter innlot seg på denne ordningen frivillig, noe av bakgrunnen var at disse pengene skulle kunne benyttes av den utenlandske forhandler i tilfelle det oppstod en krisesituasjon. I 1985 ble pengene overført skattyter. Herredsretten fastholdt at pengene var opptjent i tidligere år, og de skulle tidfestes til de år hvor de faktisk ble opptjent. Skattyter måtte i tillegg til dette ut med 60 % tilleggsskatt for å ha unnlatt å ta provisjonsinntektene med i regnskapet, og derved unndra inntektene for beskatning.

å unnlate å ta provisjonsinntektene med i regnskapet for de nevnte år og derved unndratt midlene for beskatning.

De to neste avsnittene skiller seg fra de foregående der spørsmålet gjaldt hva som er betaling. I de følgende avsnittene behandles forholdet mellom tidspunktet for betalingen og skattyters oppfyllelse.

2.1.1.4 Forskuddsbetaling

Ordlyden i sktl § 14-3 1.ledd sier klart at det er tidspunktet for betalingen som skal legges til grunn for tidfestingen. Derfor vil dette også gjelde der skattyter får utbetalt vederlag for arbeidsinnsats han ennå ikke har utført, men som det er inngått avtale om han skal utføre en gang i fremtiden. Et eksempel på dette kan være der skattyter A har en avtale om å pusse opp soverommet til B i februar år 2. Likevel får A utbetalt vederlaget for arbeidet allerede i november år 1. Inntekten må da etter kontantprinsippet komme til beskatning i år 1, da det er dette år ”da beløpet utbetales”, jf § 14-3 1.ledd. Her skiller kontantprinsippet seg klart fra hovedregelen for tidfesting i sktl § 14-2 1.ledd, 2.punktum. Etter realisasjonsprinsippet

¹⁶ Dommen ble avsagt den 9. oktober 1992 av Asker og Bærum og Herredsrett.

tidfestes inntekten ikke før det har oppstått en ”ubetinget rett” for skattyter. Dette innebærer at betalingstidspunktet er uten betydning for tidfestingen. Etter realisasjonsprinsippet ville ikke skattyter oppnådd en ”ubetinget rett” før hans egen ytelse er prestert.¹⁷

Når det gjelder tilfeller hvor skattyter har mottatt forskuddsbetaling, må det trekkes en grense mot de tilfeller hvor det utbetalte forskudd har karakter av å være et lån. Typiske trekk vil være at beløpet er høyt, og at det utbetalte forskudd gjelder for en lengre tidsperiode. Og der det ikke er overveiende sannsynlig at det forskuddsbetalte beløp vil bli opptjent fullt ut, kan det føre til at skattyter etter hvert må betale tilbake deler av forskuddet. Her kan det på forhånd være avtalt at det skal være et etteroppgjør dersom skattyter ikke har oppfylt. Tidfestingen bør da ifølge Lignings-ABC først finne sted etter hvert som forskuddet opptjenes, og ikke på det tidspunkt forskuddet utbetales.¹⁸

2.1.1.5 Etterskuddsbetaling

Det kan også forekomme at skattyter får betaling på etterskudd, altså i et senere inntektsår enn i det han har opptjent retten til betaling. Etter ordlyden i § 14-3 1.ledd er det klart at tidfestingen også her må følge betalingstidspunktet. Inntekten tidfestes ”da beløpet utbetales”.

Også her skiller kontantprinsippet seg klart fra realisasjonsprinsippet. Skulle tidfestingen her fulgt realisasjonsprinsippet, ville den blitt tidfestet til det tidspunkt skattyter hadde prestert sin ytelse. På dette tidspunkt ville skattyter hatt en ”ubetinget rett til ytelsen”, jf sktl § 14-2 1.ledd 2.punktum.

Utbetaling av feriepengar er et særlig praktisk eksempel på et tilfelle hvor skattyter får betalt på etterskudd. Feriepenger blir normalt utbetalt på bakgrunn av opptjent inntekt fra

¹⁷ Zimmer 2005 s.305.

¹⁸ Lignings-ABC 2006 s.1006.

foregående ferieår. Opptjeningsåret for feriepenger er det foregående kalenderår. Dette følger av ferieloven § 4. Det er klart at feriepenger regnes som arbeidsinntekt, og det er uttrykkelig nevnt i sktl § 5-10 litra a. Dermed følger inntekten kontantprinsippet ved tidfestingen. Spørsmålet etter dette blir når det ”oppstår adgang til å få” feriepengene utbetalt for skattyter, jf § sktl § 14-3 1.ledd. Det følger av ferieloven § 11 1.ledd 1.punktum at feriepenger opptjent foregående inntektsår som utgangspunkt skal utbetales siste lønningsdag før ferien. Seneste tidspunkt skattyter kan kreve å få feriepengene utbetalt er en uke før ferien starter, jf samme bestemmelses 1.ledd 2.punktum. Bakgrunnen for denne regelen er at lovgiver ønsker størst mulig sikkerhet for at pengene benyttes til ferieformål. Derfor skal utbetalingen av feriepengene skje i umiddelbar nærhet av ferieavviklingen.¹⁹ Feriepengene fungerer jo i utgangspunktet som et substitutt for vanlig lønnsutbetaling, ferieavvikling medfører normalt bortfall av inntekt for skattyter.

Etter dette er det klart at arbeidstaker ikke har ”adgang til å få” feriepengene utbetalt før året etter opptjeningsåret, jf ferieloven § 11. Ved å følge kontantprinsippet vil feriepengene tidfestes til det år de utbetales.

Unntaksvis blir feriepenger utbetalt samme år de opptjenes av skattyter. Dette for eksempel når skattyter avslutter et arbeidsforhold midt i inntektsåret. Er dette tilfelle bestemmer ferielovens § 11 3.ledd at de feriepenger som er opptjent inntil tidspunktet arbeidsforholdet opphører ”utbetales siste vanlige lønningsdag før fratreden”.

En praktisk problemstilling kan være at arbeidstaker overfører ubenyttede ferieuker til det påfølgende år. Etter ferieloven § 11 2.ledd jf 1.ledd skal da feriepengene først utbetales når ferieavviklingen gjennomføres. Her vil utbetalingen tilkomme skattyter to inntektsår etter opptjening, og etter kontantprinsippet vil den bli tidfestet til det år den utbetales.

En annen problemstilling som kan oppstå er at skattyter i tidligere år har fått utbetalt for lite lønn, og således har krav på etterbetaling. Denne inntekten vil bli tidfestet til det inntektsår etterbetalingen finner sted.²⁰

¹⁹ Norsk Lovkommentar, ferieloven § 11 note 51.

²⁰ Lignings-ABC 2006 s. 425 punkt 3.1.

2.1.1.6 Erstatning for tapt inntekt

Skal erstatningsbeløpet dekke løpende inntekter som skal tidfestes etter kontantprinsippet, vil erstatningsutbetalingen også tidfestes etter kontantprinsippet. Dette er praktisk hvor skattyter får utbetalt erstatning for tapt arbeidsinntekt.

I Utv. 1995 s.1197 er det referert en sak fra Salten Herredsrett²¹ hvor spørsmålet om tidfestingen av erstatning for tapt fremtidig arbeidsinntekt var oppe. Saken gjaldt en lærer som ble oppsagt fra sin stilling, og i tilknytning til oppsigelsen ble han tilkjent erstatning hvorav kr 500 000 gjaldt for tapt fremtidig arbeidsinntekt. I forhold til tidfestingen av denne inntekten var det spørsmål om den skulle tidfestes over flere inntektsår eller kun i utbetalingsåret. Dette på bakgrunn av at erstatningsutbetalingen skulle gjelde som erstatning for tapt fremtidig inntekt i de kommende inntektsår, og således også burde komme til beskatning forholdsmessig i fremtidige inntektsår. Retten kom til at den måtte tidfestes i sin helhet i utbetalingsåret. Dette var klart da kontantprinsippet måtte gjelde for denne inntektstypen. Med støtte i forarbeider²² og Lignings-ABC²³ fant Herredsretten at de ikke kunne etterkomme skattyters ønske om å få erstatningsbeløpet for tapt fremtidig arbeidsinntekt tidfestet over flere inntektsår. Etter kontantprinsippet tidfestes inntekten til ”det året da beløpet utbetales”.

Generelt er hovedregelen at erstatningsutbetalinger skal tidfestes til det tidspunkt hvor skaden inntreffer. Dette samsvarer med det tidspunkt det inntreffer en ubetinget rett for skattyter til erstatningen. Der det er usikkert om det foreligger grunnlag for erstatningen, vil tidfestingen utsettes. Det kan oppstå tilfeller hvor det er klart at det foreligger grunnlag for erstatningsutbetaling, men det er usikkerhet rundt størrelsen på utbetalingen. Utbetalingen må da når den følger kontantprinsippet tidfestes etter hvert som erstatningsbeløpets

²¹ Dom avsagt 16.10 1995 av Salten Herredsrett.

²² Ot.prp. nr.1. (1992-93)s.9.

²³ Lignings-ABC 1992 s.706.

størrelse blir avklart, eller deler av dette blir utbetalt. Der utbetalingen av erstatning er en fradragsberettiget kostnad må det samme gjelde.²⁴

2.1.1.7 Gjeldsovertakelse

Dersom skattyters fordel har form av at for eksempel arbeidsgiver overtar hans gjeldsforpliktelse, er det to mulige utfall for tidfestingen. For det første på det tidspunkt arbeidsgiver faktisk innfrir gjelden, eller for det andre ved tidspunktet for avtaleinngåelsen. Ut fra eldre rettspraksis, Rt. 1925 s. 754 og Rt. 1926 s. 265, tyder det på at avtaleinngåelsestidspunktet er det avgjørende for tidfestingen. Rt. 1925 s.754 gjaldt skattyters gevinst etter salg av fast eiendom. Oppgjøret bestod av overtakelse av selgers gjeld i tillegg til utstedelse av en pantobligasjon. Høyesterett anså at fordelene måtte komme til beskatning det år kjøper overtok selgers gjeldsforpliktelse.

I Rt. 1926 s.265 var staten kjøper av en eiendom. Som del av betalingen innfridde staten selgers gjeld. Denne gjelden forfalt først året etter at resten av kjøpesummen ble betalt. Likevel la Høyesterett til grunn at gjeldsovertakelsen skulle beskattes selger samtidig som resten av kjøpesummen.

I prinsippet vil løsningen i andre tilfeller bli identisk der arbeidsgiver innfrir skattyters forpliktelser.²⁵

2.1.2 "Ytelsen erlegges"

Den andre alternative del av det første kriteriet i § 14-3 1.ledd gjelder det tidspunkt "ytelsen erlegges". Uttrykkets sentrale innhold er at skattyter får oppgjør, at han får faktisk rådighet over fordelene. Skattyters inntekt kan komme i andre former enn penger. Uttrykket "beløpet utbetales" sikter til der inntekten tilkommer skattyter i penger, mens "ytelsen

²⁴ Lignings-ABC 2006 s.949.

²⁵ Aarbakke 1990 s.199.

erlegges” sikter til der inntekten tilkommer skattyter i en annen form enn penger. Det er ikke uvanlig at deler av skattyters arbeidsinntekt består av naturalytelser.²⁶ Det avgjørende for at kontantprinsippet skal komme til anvendelse er om fordelene er innvunnet av skattyter i forbindelse med et arbeidsforhold, jf sktl § 5-1 jf § 5-10.

Utgangspunktet er at skattyter må ha fått rådighet over fordelene før den er klar til å komme til beskatning. Det er også dette som er skjæringspunktet for når fordelene skal komme til beskatning.

I de påfølgende avsnitt vil problemstillinger i tilknytning til tidfestingen av ulike typer naturalinntekter bli drøftet.

2.1.2.1 Aksjer

Utgangspunktet etter kontantprinsippet er at skattyter beskattes for inntekten på det tidspunkt ”ytelsen erlegges”. I dette ligger det som nevnt at det avgjørende for tidfestingen er hvilket tidspunkt skattyter får den faktiske rådighet over den fordelene som ytes.

Består inntekten av en aksje vil den tidfestes på det tidspunkt skattyter får rådighet over aksjen. Det må her sondres mellom to situasjoner. For det første hvor aksjene i utgangspunktet eies av arbeidsgiver før de overføres, og for det andre hvor det er arbeidstaker som tegner aksjer direkte.

Ved overføring av aksjer fra arbeidsgiver vil skjæringspunktet, altså tidspunktet for når inntekten skal tidfestes, bli når mottaker får rådighet over aksjene. Dette er tidspunktet hvor den ansatte får eierbeføyelser over aksjene, det vil si at han for eksempel har rett til utdeling fra selskapet eller får organisatoriske rettigheter i selskapet.

Dersom den ansattes fordel består i direkte aksjetegning uten at det først er utstedt opsjon, vil skjæringspunktet sannsynligvis være ved registrering av aksjeforhøyelsen i Foretaksregisteret.²⁷

²⁶ Se sktl § 5-12. En naturalytelse er ”enhver økonomisk fordel som ytes i annet enn kontanter, sjekker og lignende betalingsmidler”.

²⁷ Skattelovkommentaren, sktl § 14-3, Norsk lovkommentar.

Dersom det er etablert en båndleggelse av aksjen, vil det ikke utsette tidfesting til båndleggelsen oppheves. Dette under forutsetning at båndleggelsen ikke hindrer skattyters økonomiske og organisatoriske rettigheter i selskapet.²⁸ Men det er klart at dette ikke gjelder enhver båndleggelse.

2.1.2.2 Aksjer til underpris

Dersom arbeidsgiver overdrar aksjer til underkurs eller vederlagsfritt til sine ansatte, vil det være en skattepliktig inntekt for arbeidstaker etter sktl § 5-14 jf § 5-10. Inntekten blir her tidfestet etter kontantprinsippet.

Dette fører til at den fordel som tilflyter skattyter for eksempel ved kjøp av aksjer til underkurs må anses som vunnet ved arbeid, jf sktl §§ 5-1 1.ledd jf 5-10

Sktl § 14-3 1.ledd krever at inntekten kommer til beskatning det tidspunkt ”ytelsen erlegges” skattyter. I dette ligger det at skattyter får rådighet over ytelsen. Utgangspunktet der skattyter erverver aksjer fra arbeidsgiver til underpris, er at inntekten tidfestes til det tidspunkt rådigheten over aksjen går over til skattyter. Skattyters inntekt i et slikt tilfelle er differansen mellom markedspris og den lavere pris den faktisk ble kjøpt for.

Men stillingen kan bli annerledes der aksjen er underlagt rådighetsbegrensninger.

Problemstillingen blir videre hvordan det stiller seg hvor skattyters inntekt består i en aksje til underpris, men rådigheten over aksjen er begrenset. Rådighetsbegrensningen kan for eksempel bestå i et omsetningsforbud, eller i en begrensning i de organisatoriske rettigheter som følger med aksjen.

Kan inntekten tidfestes før rådighetsbegrensningen opphører? Dette spørsmålet ble drøftet i Rt. 1984 s. 714 Tveito. Saken gjaldt i utgangspunktet ikke erverv av aksjer til underpris, men den har stor interesse tilknyttet spørsmålet om rådighetsbegrensning. Advokat Tveito overtok i 1976 en aksjepost i et selskap til pålydende verdi, og aksjenes pålydende verdi var betydelig lavere enn den virkelige verdien. Dette ble regnet som en skattepliktig

²⁸ Aarbakke Utv. 1986 s.572.

inntekt. Inntekten bestod i differansen mellom aksjepostens pålydende verdi og dens virkelige verdi. Rådigheten over aksjeposten var imidlertid båndlagt, den kunne ikke omsettes videre så lenge selger og hans familie var i live. I forhold til tidfestingsspørsmålet anførte Tveito at inntekten ikke kunne anses innvunnet i 1976. Dette begrunnet han med aksjene ikke kunne selges så lenge selger og hans familie var i live. I tillegg hadde selger en pensjonsrett i selskapet, og det var derfor ikke påregnelig med utdeling av utbytte fra selskapet. Motparten²⁹ anførte at ytelsen var innvunnet ved ervervet, og at det kun unntaksvis kan komme på tale å tidfeste en slik ytelse til et senere år. Aksjene var et alminnelig objekt for formuesplassering, og det var heller ikke aktuelt med noe etteroppgjør. Tveito hadde overtatt den faktiske rådighet. Det midlertidige salgsforbudet var ikke en sterk nok rådighetsbegrensning til å få utsatt tidfestingen.

Under dissens 3-2 kom Høyesterett til at inntekten ikke kunne tidfestes til det år aksjeposten ble overdratt. Førstvoterende uttalte at tidfestingsspørsmålet i saken var vanskelig. Dette må nok ses på bakgrunn av den svært spesielle avtalen mellom partene. Det avgjørende for resultatet var etter Høyesteretts flertalls mening at den ordning som ble etablert ved kjøpsavtalen ikke ville innebære noen økonomisk fordel for skattyter eller hans familie i den nærmeste fremtid. Dette i tillegg til det faktum at aksjeposten ikke kunne omsettes.

Rådighetsbegrensningen rundt disposisjonsmulighetene for aksjeposten i Tveito-dommen var sterk, og det var i tillegg et svært spesielt avtaleforhold. Derfor er det vanskelig å trekke en generell konklusjon ut fra avgjørelsen. Mindretallet i Høyesterett kom til at Tveitos aksjeerverv måtte tidfestes til det tidspunkt aksjene ble ervervet. Dette ble begrunnet med at aksjeoverdragelsen var definitiv, og at Tveito med det fikk en vanlig aksjonærstilling i selskapet. At Tveito ikke var berettiget til å selge aksjene så lenge selger og hans familie var i live, kunne ikke ha avgjørende betydning for tidfestingen.

²⁹ Staten ved Finansdepartementet.

Er det tilstrekkelig for å oppnå utsatt tidfesting i et tilfelle hvor det er en omsetningsbegrensning, men hvor skattyter har andre rettigheter i aksjen? Det er vanskelig å finne et nøyaktig skjæringspunkt. Men utgangspunktet er altså at skattyter anses å ha mottatt aksjene på det tidspunkt han får rådighet over eller rettigheter etter aksjene. Skal man trekke en konklusjon ut fra Tveito-dommen må det bli at det skal mye til før en rådighetsbegrensning over ervervede aksjer skal gi skattyter et grunnlag for utsatt tidfesting. Dette på bakgrunn av at avtalen Tveito hadde med selger var meget spesiell, og at dommen ble avsagt under dissens 3-2.

2.1.2.3 Opsjoner

Med opsjoner menes at man har en rett til å kjøpe eller selge et underliggende objekt på en gitt dato, eller innen en fremtidig dato. Et slikt objekt kan typisk være aksjer, og skattyters fordel ved å få opsjoner til aksjekjøp er skattepliktig. Dette følger av sktl § 5-1 1.ledd jf § 5-10 litra a jf § 5-14 3.ledd litra a. Består fordelene av opsjon til aksjekjøp utløser det i utgangspunktet ikke skatteplikt. Skatteplikten utløses først når skattyter gjør opsjonen gjeldende, altså tidspunktet for salg av opsjonen eller ved innløsning i aksjer, og ikke på det tidspunkt skattyter får tildelt opsjonen. Dette gjelder både dersom opsjonen gjelder en rett til å kjøpe en allerede eksisterende aksje, eller den gjelder en rett til å kjøpe aksjer ved en emisjon som finner sted på et senere tidspunkt.

Fordelen skattyter mottar må enten være penger eller ha pengers verdi for at den skal komme til beskatning. Normalt vil den ha det dersom den kan omsettes. Er den ikke omsettelig, typisk på grunn av en rådighetsbegrensning, er utgangspunktet at den ikke tidfestes før denne har falt bort. Senest vil dette være tilfelle når den faktisk innløses.³⁰

Det vil i praksis ofte være et skille mellom eksisterende aksjer overdratt fra arbeidsgiver, og nyutstedte aksjer som stammer fra en emisjon.

³⁰ Lignings-ABC 2006 s.444.

For eksisterende aksjers del er det tidspunktet for når opsjonen gjøres gjeldende av skattyter som er det avgjørende tidspunkt. Det typiske her er at opsjonen overdras skattyter fra arbeidsgiver.

Gjelder opsjonen i tilknytning til en aksjeemisjon, vil skjæringspunktet bli når aksjene kommer til den ansattes rådighet. Det er antatt at tidspunktet for dette er ved registrering av aksjeforhøyelsen.³¹ Gjelder opsjonen nyutstedte aksjer antas skattyter å ha mulighet til å omsette aksjene på samme tidspunkt som de tilflyter han. Der hvor opsjonen overdras direkte fra skattyter er den ofte båndlagt, med for eksempel et omsetningsforbud, og det innebærer at den først kommer til beskatning der båndleggelsen bortfaller. Felles for disse situasjonene er uansett at fordelene kommer til beskatning der skattyter har fått rådigheten over opsjonen.

For å kunne foreta beskatning etter kontantprinsippet må skattyter ha mottatt en ytelse som har pengers verdi. Der hvor aksjeopsjonen er omsettelig er det klart at dette vilkåret er oppfylt.

Er opsjonen ikke omsettelig vil den ikke kunne tidfestes før det oppstår adgang for dette. Tilsvarende dersom innløsning av aksjeopsjonen er betinget av at en spesiell begivenhet inntreffer, typisk at skattyter fortsatt er ansatt på et bestemt fremtidig tidspunkt. Fordelen vil da ikke tidfestes før denne begivenheten inntreffer.³²

Utv. 1993 s.670 gjengir en dom avsagt i Eidsivating lagmannsrett.³³ Denne saken gjaldt tidfesting av opsjon på kjøp av aksjer fra arbeidsgiver. Utnyttelsen av kjøpsopsjonen var betinget av flere forhold. Den kunne for det første ikke overdras eller stilles som sikkerhet. Innløsning i aksjer var den eneste måte å realisere den på. For det andre var det et vilkår at den skattyter fortsatt var ansatt i selskapet for å kunne innløse den. Lagmannsretten kom fram til at fordelene ikke kunne anses innvunnet før innløsningstidspunktet. Begrunnelsen for dette var den usikkerhet som lå i opsjonens rådighetsbegrensning. I tillegg til dette mente lagmannsretten at reelle hensyn tilsa at innløsningstidspunktet måtte bli

³¹ Om kontantprinsippet. Artikkel fra: www.simonsenlaw.no.

³² Lignings-ABC 2006 s.444.

³³ Dom avsagt 16. mars 1993 av Eidsivating lagmannsrett.

skjæringspunktet for tidfestingen. En beskatning på tildelingstidspunktet kunne medføre at de reelle verdier ikke ble beskattet, dersom verdien av aksjene senere ble redusert. Dersom ansettelsesforholdt opphørte risikerte skattyter også å bli beskattet for en rett han aldri fikk benyttet. Skatteevneprinsippet ble også tillagt betydning. Det er først ved innløsningen av opsjonen skattyter her kunne få inntekt til å dekke beskatningen.

2.1.2.4 "Ansattefond"

Der skattyter i tilknytning til sitt arbeidsforhold får andeler vederlagsfritt i et verdipapirfond arbeidsgiver har etablert til sine ansatte, vil dette utgjøre en inntekt for den skattyter som får tildelt andeler i fondet, jf sktl § 5-1 1.ledd. Et slikt såkalt "ansattefond" kan innebære at det foreligger en insentivordning for de ansatte i et selskap, hvor de ansatte for eksempel får tildelt andeler i et verdipapirfond dersom selskapet går med overskudd. Ved å følge kontantprinsippet ved tidfestingen "erlegges ytelsen" på det tidspunkt arbeidsgiver foretar innbetaling til fondet. Det er på dette tidspunkt skattyter får rådigheten over inntekten.

I denne type ordninger er det ikke upraktisk at det foreligger rådighetsbegrensninger for den enkelte andelshaver. Rådighetsbegrensningene kan gå ut på at andelen den enkelte ansatte er tildelt ikke kan innløses før gitte tidspunkt eller begivenheter inntreffer.

Utgangspunktet må være at det samme gjelder her som for arbeidstaker som mottar aksjer i arbeidsforhold. Det betyr at rådighetsbegrensningen skal være sterk for at tidfestingen skal kunne utsettes. Dette må avgjøres etter en helhetsvurdering. Vilklårene for en slik utsatt tidfesting av inntekten er imidlertid strenge. Det er fastslått både i rettspraksis³⁴ og i administrativ praksis.³⁵ Finansdepartementet uttaler at følgende kumulative vilkår må oppfylles dersom skattyter skal få mulighet til utsatt beskatning. For det første må ordningen med tildelt andel i fondet være obligatorisk. For det andre forutsettes det at den

³⁴ Rt. 1979 s.1167 og Rt. 1984 s. 714.

³⁵ Finansdepartementets uttalelse i Utv. 1994 s. 82.

ansatte har begrenset eller ingen innflytelse på hvor fondets midler plasseres. Til slutt må ikke den ansatte ha rett til utdeling fra fondsandelen, eller andre muligheter for å disponere over den før visse begivenheter inntreffer.³⁶

I BFU 42/06³⁷ uttalte Skattedirektoratet seg etter forespørsel fra et selskap som planla å innføre en insentivordning for sine ansatte, ordningen innebar at de ansatte skulle få andeler i et verdipapirfond. Andelshaverne i fondet skulle ikke ha rett til å innløse andelen før arbeidsforholdet opphørte, eller før den enkelte andelshaver fylte 60 år. Utbytte ville ikke bli utdelt, og det var heller ikke mulig å overdra eller pantsette andelen før innløsningstidspunktet. Skattedirektoratet la til grunn at ytelsen må anses erlagt etter sktl § 14-3 1.ledd på det tidspunkt skattyter erverver fondsandelen. De rådighetsbegrensningene som forelå her ble ikke ansett for å være sterke nok til å utsette tidfestingen.

2.1.2.5 Skattyters fordel består av et realobjekt

Består skattyters inntekt av et realobjekt vil denne i utgangspunktet være skattepliktig som arbeidsinntekt etter regelen i sktl § 5-1 1.ledd, forutsatt at den er innvunnet ”ved arbeid”. Realobjekt er en naturalytelse, og er å regne som en arbeidsinntekt.³⁸ Et realobjekt er en løsøregegenstand eller en fast eiendom.

Etter kontantprinsippet skal inntekten tidfestes til det tidspunkt ”ytelsen erlegges” skattyter, jf sktl § 14-3 1.ledd. Den generelle regel får også her anvendelse, realobjektet tidfestes til det tidspunkt skattyter har fått rådigheten over ytelsen.

Ytelsen vil ”erlegges” skattyter på det tidspunkt han får den faktiske rådighet. Rt. 1959 s. 1191 gjaldt en skattyter som var allmenningsberettiget i Lunner allmenning. Et år mottok

³⁶ Finansdepartementets uttalelse 06.02 2007.

³⁷ Bindende uttalelse fra Skattedirektoratet avgitt 15.09 2006.

³⁸ Se sktl § 5-10 litra a jf § 5-12 1.ledd.

han trevirke fra allmenningen, og fikk denne til rabattert pris. Rabatten ble ansett som en skattepliktig fordel for skattyteren. Problemstillingene i saken var hva denne fordelene bestod av, og når den skulle komme til beskatning. Skattyters motpart i saken var Lunner kommune. Kommunen mente at det beløpet allmenningsrabatten utgjorde var den skattepliktige inntekt, og at denne var innvunnet på det tidspunkt skattyter fikk rådighet over materialene. Skattyters standpunkt var at han skatterettslig sett ikke hadde mottatt en skattepliktig inntekt. Høyesterett uttalte at skattyters fordel utgjorde verdien av den rabatten han fikk på trevirke, og at denne fordelene ble ervervet ved mottagelsen av trevirket. Inntekten ble tidfestet på det tidspunkt skattyter mottok fordelene, altså da han fikk den faktiske rådighet over realobjektet.

Det kan også tenkes at rådigheten over et realobjekt overføres gradvis til skattyter over flere år. Dersom den faktiske rådighet over realobjektet overføres skattyter suksessivt, vil inntekten tidfestes til det år den vesentligste del av denne tilkommer mottaker.³⁹

Og i tilfeller hvor realobjektet er underlagt begrensninger i rådigheten for skattyteren, er den mest nærliggende at det samme gjelder her som for andre naturalytelser.⁴⁰ Et eksempel kan være dersom skattyters inntekt består av en fast eiendom, og det for eksempel foreligger en forkjøpsrett eller bruksrett på eiendommen. Etter den generelle regel vil dette ikke være nok til å utsette tidfestingen. Fordelen må tidfestes til det tidspunkt skattyter får rådighet over eiendommen.

2.1.2.6 Annen båndleggelse av betaling

For inntekter med rådighetsbegrensninger, vil tidfestingen av disse være helt avhengig av hvor inngripende båndleggelsen er for skattyter. Utgangspunktet er at der inntekten er underlagt en sterk og klar rådighetsbegrensning over skattyters mulighet til å disponere

³⁹ Aarbakke 1990 s.204.

⁴⁰ Se drøftelsen i de foregående avsnitt.

over den, vil tidfestingen utsettes til det tidspunkt denne faller bort. Dette synspunkt er stadfestet i rettspraksis. Rt. 1979 s. 1167 gjaldt en skattyters leieinntekt fra et næringsbygg. Skattyter leide ut et bygg til et andelslag, og andelslaget hadde fremleiet lagerplass i bygget til staten. Andelslaget vedtok at inntekten fra fremleien skulle disponeres til fornyelser på bygget, og leieinntekten ble satt på en egen konto. Etter hvert som det ble utført fornyelser på bygget ble disse betalt fra denne kontoen. I Høyesterett påstod ligningsmyndighetene at den del av fremleieinntekten andelslaget fikk fra utleie av lagerplassen som ubenyttet stod på kontoen, skulle inntektsføres for utleier⁴¹ vedkommende år. Dette ble avvist av Høyesterett. Den utleieinntekt som stod ubenyttet på konto var båndlagt, og kunne ikke disponeres av utleier. Høyesterett tok utgangspunkt i at der fremleieinntektene ble anvendt til utbedring av det utleide anlegget, ville det utgjøre en skattepliktig inntekt for skattyter. Men adgangen til å disponere inntekten var ikke tilstede før fornyelsen på bygget etter hvert ble utført. Utleier kunne ikke benytte leieinntekten til andre formål enn fornyelse av bygget, derfor kunne ikke den ubenyttede del inntektsføres hos utleier før de ble benyttet til dette bestemte formål.

Ut fra denne konkrete sak er det ikke mulig å trekke en generell slutning om at enhver båndleggelse av betaling vil utsette tidfestingen til det tidspunkt båndleggelsen faller bort. Dette vil avhenge av hva slags båndleggelse det er på betalingen. Likevel trekker Høyesteretts standpunkt også her i retning av at der det er en klar og sterk båndleggelse av betalingen, vil det være riktig å tidfeste inntekten til det tidspunkt denne båndleggelsen faller bort.

2.1.2.7 Fordringer

Består skattyters inntekt av en fordring på debitor, vil det være to mulige tidspunkt for når denne inntekten skal komme til beskatning. Spørsmålet er om fordringen skal tidfestes til det tidspunkt skattyter mottar fordringen, eller det tidspunkt fordringen innfris. Ordlyden i

⁴¹ Ikke andelslaget, men den utleier andelslaget var leietaker hos.

§ 14-3 1.ledd taler for at det tidspunkt skattyter mottar det skriftlige grunnlag som representerer fordringen, skal være det avgjørende.⁴² Det er på dette tidspunktet ”ytelsen erlegges”. Dette må gjelde der fordringen er negotiabel. En fordring er negotiabel dersom den er omsettelig.⁴³ Omsetteligheten øker fordringens likviditet, noe som taler for at den skal tidfestes til mottakelsestidspunktet. Den kan likevel ikke likestilles med penger, men det kan heller ikke for eksempel aksjer. Og for aksjer er utgangspunktet som nevnt tidligere at det er den faktiske rådighet som er avgjørende.

Løsningen kan likevel bli en annen der fordringen ikke er negotiabel, det vil si ikke omsettelig. En slik fordring tidfestes til det tidspunkt den innfris. Dette ble fastslått av Høyesterett i Rt. 1958 s.869. Saken gjaldt tidfestingen av en gevinst etter et eiendomssalg. Den vesentlige del av kjøpesummen ble betalt med penger. For restkjøpesummen ble det utstedt et navnegjeldsbrev som skulle betales med like avdrag over 10 år. Gjeldsbrevet ble ikke medregnet i den gevinst som tidfestet i salgsåret. Navnegjeldsbrevet som ble utferdiget på restkjøpesummen ble ikke regnet som inntekt i salgsåret, da den ikke kunne anses som innvunnet i penger eller pengers verdi.

Hvor fordringen er knyttet til en pantobligasjon er tidspunktet for ervervet av denne avgjørende for tidfestingen. Dette kan illustreres av Høyesteretts avgjørelse i Rt. 1978 s. 83. Avgjørelsen gjaldt en skattyters salg av et pensjonat. Pensjonatet ble solgt i 1972, og en pantobligasjon som skulle overdras over flere år utgjorde en del av salgssummen. Høyesterett stadfestet overligningsnemndas vedtak om at pantobligasjonen måtte beskattes i 1972, og ikke de senere år hvor pantobligasjonen skulle innløses.

Der skattyters inntekt består av en fordring som ikke er knyttet til et omsetningsgjeldsbrev, men er sikret i en panterett eller en salgspant, blir spørsmålet når oppgjør har funnet sted og dermed når inntekten skal tidfestes. Dette temaet var oppe i Høyesterett ved flere

⁴² Aarbakke 1990 s.203.

⁴³ Hagstrøm 2003 s.879.

anledninger i 1920-årene. Plenumsdommen i Rt. 1925 s. 920 gjaldt beskatning av en gevinst etter salg av fast eiendom. Salgskontrakten ble sluttet i oktober 1917. Etter denne fikk selger kr 80000 ved kontraktinngåelsen, og den resterende del av salgssummen på kr 150000 ble overført selger ved overtakelsen av eiendommen i 1918. Skattyter anførte at hele gevinsten skulle beskattes i inntektsåret 1917. Dette var Høyesterett ikke enige i. Den del av salgssummen som ble overført selger i 1918 måtte anses å være opptjent i samme år, og følgelig komme til beskatning i 1918. Til tross for at selger hadde eiendomsforbehold i eiendommen fastslo flertallet i Høyesterett at den del av salgssummen som ble utbetalt ved kontraktsinngåelsen skulle tidfestes til 1917. Dette synspunkt ble bestridt av mindretallet. Ifølge deres votum kunne ikke de første kr 80000 anses innvunnet som salgsgevinst før kjøper overtok eiendommen.

Et lignende eksempel finnes også i nyere underrettspraksis. Utv. 1995 s. 990 gjengir en tingrettsdom⁴⁴ avsagt av Bergen byrett den 4. april 1995. Avgjørelsen gjaldt gevinstberegning ved salg av fast eiendom, og tidspunktet for når gevinsten skulle komme til beskatning. En eiendom ble solgt, og etter kjøpekontrakten skulle en del av denne kjøpes tilbake av selger når den var ferdig rehabilitert. Gjenkjøpet var avtalefestet til den 15. november 1988.

Kjøpesummen var på kr 1 500 000. I tillegg fulgte det av kontrakten at gjenkjøpsdelen skulle kjøpes tilbake for kr 400 000, en sum selger måtte stille bankgaranti for.

Rehabiliteringen ble ikke ferdig i tide, og selger kunne ikke overta gjenkjøpsdelen av eiendommen før høsten 1989. Et av spørsmålene i saken var om gevinsten på gjenkjøpsdelen da skulle tidfestes til 1988 eller 1989. Byretten slår fast at fordelingen på kr 400 000, som gjelder den rehabiliterte leiligheten må tidfestes til 1989. Selger hadde ikke adgang til å få salgssummen utbetalt i 1988, men var berettiget til å gi henstand med betalingen eller til å inngå endringsavtale med banken som hadde stilt garantien. Avtalen ga således uttrykk for å være et kredittkjøp hvor kjøper overtok eiendommen før forfall. Rettens begrunnelse for at skattyter ikke hadde "hatt adgang til å få beløpet utbetalt" var at bankgarantien ble ansett som et enkelt gjeldsbrev, og derved ikke kunne realiseres ved

⁴⁴ Om underrettspraksis som rettskilde, se oppgavens punkt 1.2.1.

manglende oppfyllelse. Bankgarantien hadde således ikke pengers verdi. Byretten fant også støtte for dette synspunkt i Lignings-ABC hvor det ble uttalt at en "fordel ikke kan anses tilflytt skattyteren om han har fått garanti for betaling fra f.eks. bank".⁴⁵

2.1.2.8 Fordel ved bruk av bonuspoeng

Skattyter kan oppnå en fordel fra en bonusytelse som stammer fra andre enn arbeidsgiver. Der skattyter er på tjenestereise kan det forekomme at han oppnår bonuspoeng fra både flyselskap og hotell, selv om det er arbeidsgiver som har dekket kostnadene ved reisen. Dersom verdien av opparbeidede bonuspoeng i et slikt tilfelle benyttes privat, for eksempel ved en privat ferietur, vil fordelene dette utgjør være skattepliktig som lønnsinntekt.⁴⁶ I forhold til denne type naturalinntekt er problemstillingen vedrørende tidfestingen interessant. Spørsmålet blir på hvilket tidspunkt "det oppstår adgang til å få... ytelsen erlagt" jf sktl § 14-3 1.ledd. Det er for det første en mulighet til å tidfeste til det tidspunkt bonuspoengene opptjenes. Denne tolkingen ligger nærmest opp til ordlyden, teoretisk sett er det jo på dette tidspunktet adgangen til å få ytelsen erlagt oppstår. Den andre mulige tolkingen er å tidfeste først på det tidspunkt skattyter faktisk benytter seg av bonuspoengene han har opptjent, ved at han for eksempel bruker opptjente bonuspoeng til en privat flyreise. Selv om ordlyden trekker i retning av å tidfeste en slik inntektstype allerede ved opptjeningstidspunktet, trekker her reelle hensyn mot å tidfeste ved tidspunktet for uttak av bonuspoeng. Det vil antageligvis være lettere for ligningsmyndighetene å håndtere den sistnevnte løsningen. Dersom inntekten skulle tidfestes til opptjeningstidspunktet, vil det oppstå en rekke praktiske vanskeligheter. Man kan ikke betale skatt med bonuspoeng, disse må verdsettes til penger. Det vil da være enklere å utsette tidspunktet for tidfesting til skattyter faktisk foretar en reise. Videre vil det være

⁴⁵ Lignings-ABC 1988 s.721.

⁴⁶ Lignings-ABC 2006 s.746.

problematisk å avgjøre om skattyter kommer til å benytte opptjente bonuspoeng på en privatreise, eller om de senere vil bli benyttet til en jobbreise.⁴⁷

Dersom det er arbeidsgivers avgjørelse at skattyter skal være tilknyttet et bonusprogram, vil det også virke uheldig dersom skattyter blir beskattet for en fordel han ikke benytter. Dette taler også for å utsette tidfestingen til tidspunktet skattyter faktisk velger å bruke bonuspoeng.

2.1.2.9 Rimelig lån i arbeidsforhold

Har skattyter en fordel ved at arbeidsgiver tilbyr et rimelig lån i tilknytning til hans arbeidsforhold, vil fordelene det innebærer være en skattepliktig inntekt. Fordelen vil her typisk være at lånebetingelsene er bedre enn det som er tilfelle på markedet. Sktl § 5-12 4.ledd gir nærmere regler om hvordan fordelene skal utmåles. I realiteten vil en slik ordning kunne likestilles med at arbeidsgiver gir skattyter et kontanttilskudd til å dekke deler av hans låneforpliktelser, og det kan dermed behandles likt som en lønnsutbetaling. Etter kontantprinsippet vil det da være å riktig å tidfeste inntekten til det tidspunkt ”beløpet utbetales eller ytelsen erlegges” jf sktl § 14-3 1.ledd.

De renter skattyter faktisk betaler på et slikt lån vil være fradragsberettiget jf sktl § 6-40 1.ledd, men fradraget for disse vil følge realisasjonsprinsippet ved tidfestingen jf sktl § 14-2 2.ledd.

2.1.3 ”oppstår adgang til å få beløpet utbetalt”

Ved det andre alternativet i § 14-3 1.ledd skal inntekten tidfestes til ”det tidligere tidspunkt da det oppstår adgang til å få beløpet utbetalt eller ytelsen erlagt”.

Den alminnelige oppfatning⁴⁸ er at uttrykket sikter til forfallstidspunktet, fra og med dette tidspunkt har skattyter rett til oppfyllelse. Som ved det første alternative kriteriet i § 14-3

⁴⁷ Zimmer 2005 s.313.

⁴⁸ Aarbakke i Utv. 1986 s.572.

1.ledd har det i gjensidige bebyrdende avtaleforhold ingen betydning for tidfesting etter kontantprinsippet, når skattyter plikter å prestere sin ytelse. Det har dermed heller ikke betydning om skattyter kunne krevd et tidligere forfallstidspunkt. Skattyters skatteplikt er altså aktualisert når forfallstidspunktet er passert. Tidspunktet hvor det ”oppstår adgang for skattyter...” er derfor ikke identisk med tidspunktet det oppstår en ”ubetinget rett” jf sktl § 14-2 1.ledd.

Det følger av ordlyden i § 14-3 at inntekten tidfestes til det tidspunkt som inntreffer først i tid i forhold til de to alternative kriteriene bestemmelsen inneholder. Derfor vil det der skattyter får oppfyllelse før avtalt forfallstidspunkt, føre til at tidfestingen fremskytes til det tidspunktet skattyter faktisk får oppgjør, og ikke ved det avtalte forfallstidspunktet.

2.1.3.1 Forfallstidspunktet

I utgangspunktet er det formuerettslige regler som fastlegger forfallstidspunkt. Gjelder det et krav som bygger på en avtale mellom debitor og kreditor, er det mulig for kreditor å frembringe forfall ved å fremsette påkrav overfor kreditor, dersom forfallstidspunktet ikke er avtalt. Det følger av gjeldsbrevloven § 5 1.ledd 2.punktum at debitor ”er skyldig til å betala straks kravsmannen seier frå”. For at skatteplikten skal bli aktualisert er det tilstrekkelig at det er adgang til å fremsette påkrav. På det tidspunkt skattyter har adgang til å fremsette påkrav har han også ”adgang til å få beløpet utbetalt” jf § 14-3 1.ledd.

Men hvor kravet i tid forfaller etter at påkrav fremsettes av skattyter, vil tidspunktet for inntektens tidfesting uskytes tilsvarende. Dersom forfall for eksempel inntreffer tre måneder etter påkrav, vil tidspunktet for tidfestingen også bli utskutt tre måneder.⁴⁹

2.1.3.2 Hvor fritt kan forfallstidspunktet avtales?

Problemstillingen videre blir hvor fritt skattyter kan avtale forfallstidspunkt med virkning for når inntekten skal tidfestes. Dette spørsmålet er sentralt i forhold til det andre kriteriet i § 14-3 1.ledd. Nemlig når ”det oppstår adgang for skattyter til å få beløpet utbetalt eller ytelsen erlagt” for skattyter.

⁴⁹ Zimmer 2005 s. 313.

Utgangspunktet er som nevnt tidligere at uttrykket refererer til forfallstidspunktet, da det er dette tidspunkt skattyter har rett til oppfyllelse.

Der den avtalte forfallstiden er fastsatt på bakgrunn av reelle forretningsmessige hensyn mellom partene, vil det ikke være tvilsomt at denne forfallstiden vil legges til grunn ved tidfestingen.⁵⁰

Er det derimot ikke reelle forretningsmessige hensyn som ligger bak kan utfallet bli annerledes. Avtalen vil da innebære et tilsynelatende ubegrunnet kreditlement i skattyters disfavør.

Stillingen kan være at det ennå ikke er avtalt forfallstidspunkt mellom partene, og det er klart at kreditor kan kreve forfall på et gitt tidspunkt. Når det da avtales et forfallstidspunkt, og det ligger klart senere i tid enn dette, vil dette være et klart kreditlement i debitors favør. Er da det kreditlementet som faller i debitors favør ikke et reelt forretningsvilkår⁵¹ for inngåelsen av avtalen, taler det for at det har ”oppstått adgang” til å få oppgjør på et tidligere tidspunkt. I slike situasjoner kan det også være aktuelt å trekke inn omgåelses- og pro forma synspunkter, selv om dette nok bare vil være aktuelt i mer spesielle tilfeller. Men det er klart at forfallstidspunkt til tross for dette i høy grad kan avtales nokså fritt.

Det bør også være et poeng at beskatningen følger skattyters disposisjoner. Dette argumentet er fremsatt av Høyesterett i Rt. 1976 s. 1317 Harnoll. Saken gjaldt en skattepliktig gevinst etter salg av tomter, og gevinsten skulle tidfestes etter kontantprinsippet. Salgsavtalen innebar at kjøper først betalte et beløp tilsvarende kostpris, noe som ikke ville utløse skatteplikt. Restbeløpet skulle utbetales til selgers suksessor ved selgers dødsfall. Motivasjonen bak disse betalingsvilkårene var å spare skatt, noe som ble oppnådd ved å utsette forfallstidspunktet. Skattyter ble først beskattet for hele gevinsten i salgsåret, men dette ble opphevet av Høyesterett. Høyesterett uttalte at selger ikke kunne anses å ha ”oppebåret” restkjøpesummen i salgsåret. Dette ble begrunnet med at det skal

⁵⁰ Aarbakke 1990 s. 205.

⁵¹ Det vil typisk være når skattyter kunne oppnådd forfallstid på et tidligere tidspunkt, men likevel velger å utsette forfallstidspunktet.

”ganske særlige grunner til for at de⁵² skal anses dekket ved krav på uforfalte restkjøpesummer, selv om salgskontraktene... er av mer spesiell karakter og utformet med klar skattemessig motivering.”⁵³ Det forhold at selger kunne oppnådd tomtosalgene mot kontant betaling var heller ikke avgjørende, dette fordi selger ikke er pliktig til å utforme salgsvilkår som umiddelbart utløser plikt til beskatning.

Avgjørelsen taler klart for at det er det avtalte forfallstidspunkt som skal legges til grunn. Dette også i tilfelle hvor det foreligger en atypisk betalingsmåte hvor formålet med denne er å sikre en gunstig beskatning. På den annen side er det også mulig å forklare resultatet i Harnoll-dommen med at skattyter ikke ville få oppgjør før forfall, og med det måtte ta konsekvensen av sitt valg av forfallstidspunkt. Dette var jo en negativ konsekvens for skattyter som da ikke fikk glede av å motta hele vederlaget i sin levetid.

Noe som utgjorde en viss tvil hos Høyesterett i Harnoll-dommen var det faktum at selger benyttet en del av verdien av de uforfalte kjøpekontraktene som del av sikkerheten for finansieringen av et eiendomskjøp, i tillegg til finansieringen av utparsellering av hytter. Imidlertid var dette ikke tilstrekkelig til at vilkårene for tidfesting var oppfylt. Høyesteretts oppfatning var at de sikringscessioner som ble gjennomført for det første ikke gjaldt en vesentlig del av verdien på de utestående krav. For det andre var det kun snakk om sidesikkerhet for allerede stiftet gjeld, og den totale gjelden økte således ikke. Dermed var ikke inntekten å anse som oppebåret av skattyter.

Ut fra dette skal det altså en del til før den avtalte forfallstid ikke legges til grunn. Selv ikke når deler av et uforfalt krav blir benyttet til skattyters fordel, som i Harnoll-dommen, er det tilstrekkelig til å fremskynde tidfestingen. Dette vil nok imidlertid stille seg annerledes der den vesentlige delen av et slikt krav ble benyttet.

Det kan også tenkes tilfeller der det må ses bort fra avtaler om utsatt forfallstidspunkt med et klart kreditlement. Dette gjelder hvor det er spesielle forhold mellom debitor og kreditor, og det er klart at det foreligger et interessefellesskap mellom partene. Tenkte tilfeller kan være avtaler inngått mellom familiemedlemmer, eller mellom et aksjeselskap

⁵² Vilårene for at inntekten tidfestes, tilsvarende som i § 14-3 1.ledd.

⁵³ Fra avgjørelsens s. 1321.

og en hoved- eller eneaksjonær. Et eksempel på dette er Rt. 1976 s. 302. Denne saken gjaldt skatteplikten av et likvidasjonsutbytte⁵⁴, og subsidiært når denne skulle tidfestes. Det var en aksjetransaksjon mellom to selskaper som i hovedsak ble kontrollert av samme eiere. Aksjonærene i selskap A solgte sine aksjer til selskap B, og vederlaget var fordringer på selskap B. Selskap A ble like etter likvidert og selskapets formue ble overført til selskap B. Dommens resultat fastslo at likvidasjonsutbyttet aksjonærene mottok var skattepliktig, men Høyesteretts anmerkninger til den subsidiære anførsel angående tidfestingen er det mest interessante her. Utbyttet skulle tidfestes til det inntektsår likvidasjonen fant sted. Det var uten betydning at fordringene, som var vederlaget, ennå ikke var innfridd overfor selgerne. Bakgrunnen var at skattyterne når som helst kunne fått utbetalt beløpene, da de hadde kontroll også over selskap B.

Der arbeidstaker avslutter sitt arbeidsforhold er utgangspunktet etter ferieloven § 11 3.ledd at opptjente feriepenger i utbetales siste lønningsdag før fratreden. Spørsmålet her blir om skattyter ved avtale med arbeidsgiver kan fravike dette, og avtale et senere forfallstidspunkt. Ferielovens bestemmelser kan ikke fravikes til skade for arbeidstaker, jf ferieloven § 3. Imidlertid antas det at den kan fravikes dersom det er til arbeidstakers gunst. Ut fra dette er ikke ferielovens bestemmelser til hinder for at arbeidstaker kan avtale seg frem til et senere forfallstidspunkt enn det som følger av § 11 3.ledd. Spørsmålet etter dette blir når inntekten i slike tilfeller skal tidfestes. For skattyters del er det klart at ”det oppstår adgang til å få beløpet utbetalt” i opptjeningsåret, altså det år arbeidsforholdet opphører. Likevel er det i ligningspraksis aksept for at avtaler om å utsette forfallstidspunkt til det påfølgende år, også følges ved tidfestingen. Finansdepartementet uttaler at til tross for at slike avtaler mellom arbeidstaker og arbeidsgiver ofte er skattemotiverte, anser departementet at dette er gjeldende rett og ser derfor ingen grunn til å gripe inn.⁵⁵

⁵⁴ Likvidasjonsutbytte er det som blir utbetalt til aksjonærene fra et oppløst selskap utover aksjekapitalen.

⁵⁵ Utv. 1999 s. 988. Finansdepartementets uttalelse i brev av 22. mars 1999.

2.1.3.3 Inngåelse av endringsavtale før forfallstidspunktet

Hvordan blir stillingen dersom forfallstidspunktet utsettes ved inngåelse av en endringsavtale før forfall inntreffer etter den opprinnelige avtalen? Dersom kreditor gir henstand med betalingen vil denne måtte tillegges virkning, det vil si at kreditors inntekt ikke blir tidfestet før betalingen faktisk finner sted. Denne løsningen har også støtte i forarbeidene til den gamle skatteloven.⁵⁶

2.1.3.4 Debitormora

Foreligger debitor mora kan ikke inntekten tidfestes for kreditor. Skattyter har da ikke hatt ”adgang til å få beløpet utbetalt eller ytelsen erlagt” jf sktl § 14-3 1.ledd. Debitormora kan skyldes at debitor mener at han ikke er pliktig å oppfylle. Er kreditors krav omtvistet blir tidfestingen utsatt til tvisten er løst.⁵⁷ Det samme blir løsningen dersom debitor er i mora på grunn av manglende betalingsevne. Kreditor har da heller ikke hatt faktisk ”adgang til å få beløpet utbetalt eller ytelsen erlagt”.⁵⁸

2.1.3.5 Kreditor mora

Kreditor er i mora der han ikke yter den medvirkning han er pliktig til for å oppfylle avtalen med debitor. Denne situasjonen kan regnes som et motstykke til debitor mora. Kreditor mora foreligger for eksempel der kreditor avviser debitors tilbud om oppfyllelse, og denne avvisningen er uberettiget.

Hvor det foreligger kreditor mora innebærer det at debitors plikt til å oppfylle sin ytelse utsettes. Det må her skilles mellom de tilfeller hvor årsaken til manglende oppfyllelse er innenfor kreditors kontroll, og de tilfellene hvor moraen skyldes forhold utenfor hans kontroll.

⁵⁶ Skattelovskomiteens innstilling 1904 s.130.

⁵⁷ Aarbakke i Utv. 1986 s.573.

⁵⁸ Aarbakke 1990 s.207.

Et eksempel fra rettspraksis er Rt. 1919 s. 17. Avgjørelsen gjaldt et eiendomssalg. Salgsavtalen bestemte at det skulle betales kontant så snart enkelte juridiske forpliktelser var oppfylt av selger. Etter avtalen skulle disse forpliktelsene være oppfylt innen utløpet av 1911, men dette var ikke oppfylt av selger. Selger var således i kreditormora. Selgers påstand var at inntekten skulle tidfestes til 1911, men Høyesterett ga han ikke medhold i dette. Begrunnelsen for dette var at de juridiske forpliktelser selger skulle oppfylle for å utløse kjøpers betalingsplikt ikke var inntrådt. Tidfestingen av inntekten ble derfor utsatt til det påfølgende år. Det hadde altså ikke oppstått ”adgang til å få beløpet utbetalt” så lenge selger ikke hadde oppfylt forutsetningene for eiendomssalget.

Rt. 1931 s.626 trekker i samme retning. Denne saken gjaldt en gevinst etter et eiendomssalg. Kjøper var Modum kommune som gjorde gjeldende en forkjøpsrett på eiendommen overfor selger Modum Blaafarveverk. Selgers regnskapsår endte den 30.9 1919, og kjøpesummen ble betalt den 19.10 samme år. Selger gjorde gjeldende at salgsgevinsten ikke kunne komme til beskatning i regnskapsåret som sluttet den 30.9 1919. Høyesterett avviste dette. Dette resultatet ble begrunnet med at Høyesterett anså at kjøpesummen var forfalt ”i god tid før utløpet av regnskapsåret”, og at årsaken til at oppgjøret ikke kom før den 30.9 utelukkende var forhold som kunne tilskrives selger. Selger var altså i kreditormora, og tidfestingen kunne ikke utsettes av denne grunn. Da Modum blaafarveverk hadde hatt adgang til å få kjøpesummen innen den 30.9, kunne det etter Høyesteretts oppfatning ikke tas hensyn til at den faktiske overtakelse og utstedelse av hjemmelsbrev først fant sted etter dette tidspunkt.

For de tilfelle hvor moraen skyldes forhold utenfor skattyters kontroll, er det i utgangspunktet større grunn til at dette tillegges betydning ved tidfestingen. Dette fører i så tilfelle til at tidfestingen blir utsatt til skattyter endelig har innvunnet fordelene.⁵⁹

For de tilfelle hvor årsaken til moraen er innenfor hans kontroll, vil det ikke være like god grunn til å utsette tidfestingen.⁶⁰ Noe av grunnen til dette må være at det som regel vil være gunstig for skattyter å oppnå utsatt tidfesting. Derfor vil det være uheldig med en praksis

⁵⁹ Aarbakke 1990 s. 207.

⁶⁰ Aarbakke 1990 s. 207.

som er gunstig for den part som ikke oppfyller sin del av avtalen. Men ut fra rettspraksis kan det altså tyde på at kreditormora generelt gir grunnlag for å utsette tidfestingen.

2.2 Oppfyllelsens subjektive side

Problemstillingen blir her om det må være skattyter selv som må ha fått oppgjøret for den skattepliktige inntekten han har opptjent, for at han skal kunne beskattes.

Det er flere lovbestemte tilfeller hvor det er tilstrekkelig for tidfesting at andre representanter for skattyter mottar oppgjør. Dette kan være særlig aktuelt dersom skattyter har tvungne trekk av lønn. Eksempel på dette kan være trekk til kreditor for dekning skyldige renter og avdrag med hjemmel i dekningsloven § 2-7.

Det kan også forekomme andre endringer på subjektssiden mellom innvinningstidspunkt og tidfestingstidspunkt. En fordring kan selges til en tredjemann, skattyter kan gi bort en fordring som gave, eller det kan være tilfelle at arvinger overtar en fordring ved arvelaters dødsfall. Dersom en fordring selges vil det innebære tidfesting for selger. Men der skattyter gir bort fordringen, uten vederlag, er det likevel skattyter som beskattes når fordringen betales.⁶¹ Rt. 1956 s. 1070 tjener som eksempel på dette. Saken gjaldt et salg av eiendom, hvor kravet på restkjøpesummen ble overdratt fra selger til selgers barn. Høyesterett kom under dissens til at gevinsten likevel måtte tilordnes selgeren. Begrunnelsen for resultatet var at fordringen på restkjøpesummen i utgangspunktet var en skattepliktig inntekt for selger, og det at selgeren velger å gi den bort til sine barn ikke forandrer hans skatteplikt. Der skattyter dør og etterlater seg en fordring til sine arvinger, blir løsningen en annen. Inntekten som innvinnes når fordringen blir betalt blir da skattefri for både den avdøde og hans arvinger. Dette fastslås av Høyesterett i Rt. 1947 s.64 Arnesen. Gårdbruker Arnesen solgte sin eiendom til staten i 1920-21. Etter kjøpekontrakten skulle staten først betale kjøpesummen og overta gården i 1941. Etter Arnesens død i 1930, satt enken i uskiftet bo frem til 1938 da han hun skiftet med sønnen. Sønnen fikk da overført til seg halvparten av kravet på staten, som forfalt først i 1941. Da staten betalte og overtok eiendommen i 1941, ble sønnen skattlagt for halvparten av salgsgevinsten. Dette ble opphevet av Høyesterett.

⁶¹ Zimmer 2005 s. 314.

Dette ble begrunnet med at det ikke var sønnen som hadde foretatt salget, og han kunne ikke identifiseres med faren når det gjaldt vilkårene for skatteplikten av gevinsten. Sønnen hadde arvet en fordring som ikke var skattepliktig i dagjeldende skattelov.

Aarbakke slår fast at det ikke alltid er nødvendig at det er skattyter selv som får rådighet over inntekten. Det kan være tilstrekkelig for at inntekten kommer til beskatning hos skattyter at ektefellen eller barn får oppgjør. Dette er et utslag av det alminnelig prinsipp som går ut på at de disposisjoner vedrørende en inntekt som er innvunnet, ikke har betydning for skatteplikten. Dermed vil et oppgjør til noen skattyter har utpekt, anses som oppgjør til skattyter selv.⁶²

2.3 Arbeidstakers inn- og utflytting av riket

De tidfestingsregler som omhandler arbeidstakers inn- og utflytting av Norge finnes i sktl § 14-3 4.ledd. Bestemmelsen i § 14-3 4.ledd litra a omhandler tilfeller der det er utbetalt forskudd på lønn til skattyter for arbeid som skal utføres i riket. Det er her forutsatt at skattyter har vært bosatt utenfor Norge før innflytting. Lovens løsning er at forskuddet ”skattlegges som om det var utbetalt på innflyttingstidspunktet” jf § 14-3 4.ledd litra a. Det betyr at det skattepliktige beløpet tidfestes til innflyttingsdagen.

I de tilfeller hvor skattyter har opptjent godtgjørelse ved arbeid her i riket, men ikke fått oppgjør før han flytter ut igjen, skal inntekten tidfestes til utflyttingsdagen. Det betyr at skattyter beskattes før han har fått rådighet over inntekten. Dette fremgår av § 14-3 4.ledd litra b. Dette forutsatt at skattyter har ubetinget rett til ytelsen.

⁶² Aarbakke i Utv. 1986 s.566

2.4 Skatteloven § 14-3 3.ledd – fradrag for kostnader

Hjemmelen for tidfesting av fradrag for kostnader som skal følge kontantprinsippet er i sktl § 14-3 3.ledd.

2.4.1 Innhold

Kostnader til erverv av de inntektstyper nevnt i § 14-3 1.ledd kommer til fradrag etter kontantprinsippet det inntektsår ”kostnaden betales eller utredes” jf § 14-3 3.ledd. Det er tidspunktet for betaling som er det avgjørende for når kostnaden kommer til fradrag for skattyter.⁶³ Det tidspunkt skattyter pådrar seg en kostnad som er fradragsberettiget er ikke avgjørende, heller ikke om forfallstidspunktet er oversittet.

Dersom skattyter betaler en fradragsberettiget kostnad på forskudd vil den etter kontantprinsippet fradragsføres i det år betalingen finner sted.

Ved forskuddsbetaling av kostnad må det trekkes en grense mot betalinger som har karakter av å være et lån til kreditor. Momenter som har relevans ved denne vurderingen er om det betalte beløp er høyt, om det gjelder over et langt tidsrom, og om det er sannsynlig at det forskuddsbetalte beløpet vil opptjenes fullt ut av kreditor.

Med uttrykket ”utredes” menes det tidspunktet for når skattyter gir fra seg sin ytelse med endelig virkning. Der skattyters ytelse består i å sende penger, må kostnaden anses utredet på det tidspunkt pengene for eksempel sendes med postgiro eller bankgiro.⁶⁴

For kostnader til erverv av andre inntektstyper enn de som omfattes av kontantprinsippet er hovedregelen for tidfestingen av fradragsberettigede kostnader i sktl § 14-2 2.ledd. Den går ut på at kostnaden skal komme til fradrag på det tidspunkt skattyter ”pådrar seg en ubetinget forpliktelse” til å dekke den. Dette uavhengig av når skattyter faktisk betaler kostnaden, noe som medfører et klart skille fra kontantprinsippet.

Kostnader til erverv av inntekter som nevnes i § 14-3 4.ledd litra a og b, skal behandles etter samme bestemmelses litra d. Bestemmelsen gjelder arbeidstakere som flytter inn og ut

⁶³ Zimmer 2005 s. 314.

⁶⁴ Lignings-ABC 2006 s.1060.

av norsk beskatningsområde. Slike kostnader skal komme til fradrag for skattyteren på det tidspunkt han "trer ut av norsk beskatningsområde" jf § 14-3 4.ledd litra d 1.punktum, altså på utflyttingstidspunktet. Dersom kostnaden er utredet før skattyters innflyttingsdag, vil den under forutsetning at den er fradragsberettiget tidfestes til innflyttingstidspunktet. Dette følger av 4.ledd litra d 2.punktum.

3 Kontantprinsippets anvendelsesområde

3.1 "arbeidsinntekt, pensjonsinntekt, underholdningsbidrag o.l."

Som nevnt er kontantprinsippets anvendelsesområde kraftig innsnevret etter gjennomføringen av skattereformen i 1992. Fra å være hovedregelen for tidfestingen av inntekter og fradragberettigede kostnader, skal den nå kun gjelde for "arbeidsinntekt, pensjonsinntekt, underholdningsbidrag o.l.", jf sktl § 14-3 1.ledd.

En nærmere redegjørelse for hva som regnes som "arbeidsinntekt" i forhold til andre inntektstyper vil komme i oppgavens del 3.1. Det er i den forbindelse grensen mot virksomhetsinntekter som er interessant.

"Pensjonsinntekter" gjelder både offentlige og privat pensjonsordninger. Likeledes vil andre ytelser som typisk regnes som erstatning for arbeidsinntekt være inkludert. Dette kan være arbeidsledighetsstrygd eller sykepengen fra folketrygden.⁶⁵

3.1.1 Anvendelsesområde for tidfesting av fradrag

Kontantprinsippets anvendelsesområde når det gjelder tidfestingen av fradrag for kostnader, er i utgangspunktet det samme som for inntekter. Det følger av sktl § 14-3 3.ledd 1.punktum at kontantprinsippet skal anvendes for kostnader "til erverv av inntekt som nevnt i første og annet ledd". I 3.ledds 2.punktum slås det fast at kontantprinsippet også skal gjelde for kostnader til erverv av inntektstyper som nevnes i sktl §§ 5-40 til 5-42. Disse bestemmelsene omfatter ulike typer pensjonsinntekter, livrente og andre periodiske ytelser. Eksempler på kostnader skattyter har til erverv av arbeidsinntekt kan være flyttekostnader, faglitteratur, merkostnader til kost og losji og fagforeningskontingent.

⁶⁵ Jf sktl § 5-10 litra c nr. 1 og 2.

3.2 Arbeidsinntekt

3.2.1 Avgrensning mot virksomhet

Grensen mellom virksomhetsinntekt og arbeidsinntekt er i mange tilfelle flytende.

Skattelovens system er at virksomhetsinntekter tidfestes etter realisasjonsprinsippet jf § 14-2, mens arbeidsinntekter følger kontantprinsippet. Det er derfor viktig å redegjøre for hvordan grensene mellom inntektstypene settes.

Som hovedregel regnes enhver fordel som skattepliktig inntekt dersom den er innvunnet ”ved arbeid, kapital eller virksomhet” jf sktl § 5-1 1.ledd. Sktl § 5-10 er en presiserende regel for arbeidsinntekter i forhold til hovedregelen i § 5-1 1.ledd. Den gir i litra a – e en liste over hva som regnes som ”fordel vunnet ved arbeid” i skattelovens forstand.

3.2.2 Enkeltstående oppdrag utenfor tjenesteforhold

Etter bestemmelsen i § 5-10 litra a er det klart at også ”godtgjørelse vunnet ved arbeid... utenfor tjenesteforhold” regnes som arbeidsinntekt, gitt at det er utenfor virksomhet.

Folketryktdloven § 1-9 og § 1-10 gir definisjoner for hvem som skal regnes som henholdsvis frilanser jf § 1-9 og selvstendig næringsdrivende jf § 1-10. Frilansere holdes atskilt fra selvstendig næringsdrivende. Dette er i samsvar med sktl § 5-10 litra a, som slår fast at oppdrag utenfor tjenesteforhold, men i virksomhet, ikke er omfattet av arbeidsinntekt.⁶⁶

3.2.3 Grense mot kapitalinntekt

Denne inntektstypen utgjør avkastning og gevinst av skattyters kapital. Dette kan typisk være leieinntekt fra fast eiendom, eller gevinst ved salg av aksjer. Grensen mot arbeidsinntekter er som hovedregel ikke problematisk. Kapitalinntekter omfatter avkastning og gevinster av realgjenstander som fast eiendom og løsøre, finansgjenstander, immaterielle gjenstander i tillegg til rettigheter i disse.⁶⁷ Grensedragningen mellom

⁶⁶ Zimmer 2005 s. 354.

⁶⁷ Zimmer 2005 s. 153.

kapitalinntekt og arbeidsinntekt er et tema når det gjelder såkalte ”earnouts”, som blir behandlet i punkt 3.2.4.

Et annet spørsmål er om eventuell avkastning på skattyters andel i et såkalt ”ansattefond”⁶⁸ skal regnes som kapitalinntekt eller arbeidsinntekt. I utgangspunktet vil avkastningen regnes som kapitalinntekt. Men under enkelte omstendigheter kan avkastningen bli beskattet som arbeidsinntekt. Der arbeidsgiver har tilrettelagt fondet slik at den enkelte ansatte har redusert risiko for verdinedgang på andelen, eller har gjort det mulig med ekstraordinær avkastning for andelshaver, vil avkastningen betraktes som arbeidsinntekt. Løsningen kan også være at kun den del av avkastningen som er ekstraordinær blir beskattet som arbeidsinntekt.⁶⁹ Har andelshaver ingen reell tapsrisiko, vil hele avkastningen regnes som arbeidsinntekt.⁷⁰

3.2.4 ”Earnouts”

Ved virksomhetsoverdragelser kan det oppstå spørsmål rundt klassifiseringen av salgsvederlaget. Spørsmålet er om deler av inntekten skal regnes som arbeidsinntekt, og ikke aksjegevinst. ”Earnouts” er en betegnelse for situasjoner hvor en aksjonær i et selskap selger sine aksjer, men binder seg til å jobbe videre i selskapet for en tidsperiode. Bakgrunnen for disse situasjonene kan ofte være at kjøper ønsker at nøkkelkompetanse i selskapet skal bindes til fortsatt arbeid i selskapet for en gitt tidsperiode. Ved å inngå en slik avtale ønsker den kjøpende part å få bedre utnyttelse av verdiene som eksisterer i selskapet.

Problemstillingen er om hele eller deler av salgsvederlaget skal klassifiseres som kapitalgevinst eller lønnsinntekt. Det er grunn til å tro at skattyter ønsker slik inntekt klassifisert som kapitalinntekt, da arbeidsinntekt er gjenstand for hardere beskatning.

⁶⁸ Se punkt 2.1.2.4.

⁶⁹ Finansdepartementets uttalelse 06.02.2007.

⁷⁰ Se Rt. 2000 s. 758 og Rt. 2000 s. 1739.

Typisk kan en såkalt ”earnout”-situasjon bety at både aksjer og arbeidstjenester er overdratt til kjøper. Spørsmålet blir hvordan vederlaget skal fordeles mellom disse to typer inntekter, og hvordan det skal tidfestes. Det går for langt å gå inn på hvordan vederlaget skal fordeles her, den videre problemstillingen blir hvordan den del av vederlaget som klassifiseres som arbeidsinntekt skal tidfestes.

Slike avtaler kan være utformet på flere måter. Normalt forplikter selger seg til en bindingstid hvor han må fortsette å jobbe for selskapet. Det forutsettes at som ytelse for denne forpliktelsen, vil en del av vederlaget måtte regnes som arbeidsinntekt for selger. I kontrakten kan det for eksempel enten være avtalt at vederlaget utbetales når selger har oppfylt arbeidsforpliktelsen, eller at hele eller deler av vederlaget bortfaller eller må tilbakebetales dersom selger slutter før bindingstiden er over. Det førstnevnte kalles en suspensiv betingelse, og det sistnevnte en resolutiv betingelse.⁷¹ Den del av vederlaget som arbeidsinntekt er ikke utbetalt av selskapet, men dets nye eiere. Dette er ikke et hinder for at arbeidsregelen i sktl § 5-1 jf § 5-10 anvendes.

Hvorvidt hele eller deler av vederlaget må regnes som arbeidsinntekt vil være gjenstand for en helhetsvurdering.⁷² Finansdepartementet⁷³ uttaler at enkelte momenter vil være avgjørende ved denne vurderingen. For det første dersom vederlaget for aksjene virker høyere enn det verdien og inntjeningsevnen kan forklare, under forutsetning at de gamle aksjonærene avslutter eller innskrenker aktiviteten i selskapet. For det andre dersom selgende aksjonær binder seg til videre arbeid i selskapet, eventuelt kombinert med et forbud mot å starte konkurrerende virksomhet. For det tredje om lønnsvilkårene for den bundne arbeidsperioden er atskillig under markedsverdien av tilsvarende arbeid.

Foreligger det en kombinasjon av disse momenter uttaler Finansdepartementet at det er riktig å klassifisere en del av vederlaget for aksjene som arbeidsinntekt. Dette under forståelsen av at en del av det formelle aksjevederlag utgjør et forskuddsbetalt tillegg til den lønnsopptjening som skattyter har under bindingsperioden.

⁷¹ Utv 2001 s 692 pkt.5.1.

⁷² Gjems-Onstad s.1185.

⁷³ Se Utv. 1999 s.225.

Kontantprinsippet skal derfor benyttes når denne inntekten skal tidfestes for skattyter. Der beløpet utbetales ved avtaleinngåelsen, må utgangspunktet være at det behandles som en forskuddsbetaling på lønn. Dermed må det tidfestes til betalingstidspunktet jf sktl § 14-3 1.ledd, selv om skattyter på det tidspunkt ikke har prestert sin ytelse. Hvor lønnsdelen av vederlaget blir utbetalt først når skattyter har oppfylt sin del av avtalen, vil inntekten tidfestes til utbetalingstidspunktet.⁷⁴

3.3 Pensjon

Det følger av § 14-3 1.ledd at pensjonsinntekter skal tidfestes etter kontantprinsippet. Inntekter fra både offentlige og private pensjonsordninger omfattes av uttrykket ”pensjonsinntekter” i bestemmelsens 1.ledd, i tillegg omfattes også andre skattepliktige ytelser fra folketrygden.⁷⁵

3.3.1 Pensjon som vederlag for salg for eksempel av fast eiendom

Forekommer det et salg med ordinær kjøpesum vil gevinsten være skattepliktig etter sktl § 5-1 2.ledd, og dermed tidfestes etter realisasjonsprinsippet. Dette også i de tilfeller hvor det er avtalt mellom partene at kjøpesummen skal betales i avdrag over flere år. Problemstillingen her blir om det samme vil gjelde for de tilfeller hvor vederlaget får form av en pensjonsytelse til selger, nærmere bestemt om slike ytelser skal følge gevinstbeskatningsreglene eller pensjonsreglene. Dette spørsmålet har også vært oppe i rettspraksis. I Rt. 1976 s. 1019 var problemstillingen om gevinsten etter et eiendomssalg

⁷⁴ Utv 2001 s 692 pkt.8.1.1.

⁷⁵ Zimmer 2005 s.310.

skulle følge de skatterettslige regler som gjaldt for pensjoner, eller de regler som gjaldt for gevinstbeskatning. Gevinsten stammet fra et videresalg av en forretningseiendom. I 1971 solgte faren eiendommen til sin sønn som kort tid etter solgte denne videre. Vederlaget for eiendommen ble i kjøpekontrakten betegnet som "føderåd", og bestod av at selger skulle motta en livsvarig, årlig utbetaling. Videre fulgte det av kontrakten at dersom selger døde før 1985, skulle den årlige ytelsen fortsette som "barnepensjon" til selgers datter inntil henne fylte 25 år. Sønnen ble etter dette ilagt en arveavgift på bakgrunn av en takst på kr 850 000. Selger anførte at de årlige utbetalingene måtte anses som avdrag på kjøpesummen, og derfor måtte beskattes etter gevinstbeskatningsreglene. Hadde selger nådd gjennom med dette syn ville ikke inntekten komme til beskatning før de årlige utbetalingene oversteg taksten på kr 850 000. Høyesterett kom under dissens til at pensjonsreglene skulle anvendes, noe som ledet til at de årlige ytelsene kom til beskatning etter hvert som de ble utbetalt. Mindretallet i Høyesterett mente at pensjonsbegrepet først og fremst gjaldt vederlag for skattyters tidligere utførte arbeid, og som var en ytelse fra tidligere arbeidsgiver. Først da har mottaker vunnet pensjonen "ved arbeid".⁷⁶

Etter dette er det klart at det må trekkes en grense mellom de tilfeller som skal følge gevinstreglene, og de som skal følge reglene for pensjon. Derfor har dette aktualitet i forhold til tidfestingsspørsmålet. Skal slike ytelser regnes som pensjon, følger de kontantprinsippet ved tidfestingen.

Det som trekker i retning av at slike tilfeller skal regnes som en pensjon for skattyter, er for det første at det er usikkerhet rundt ytelsens totale omfang. Dette gjør seg spesielt gjeldende der ytelsene er begrenset til selgers levetid, noe som typisk er tilfelle for pensjoner. Videre er det også et poeng at ikke krav på ytelsen videreføres til kreditors arvinger, noe som gjør at usikkerheten rundt det totale omfanget av ytelsen begrenses betydelig.⁷⁷

Alternativt kunne løsningen bli å basere beskatningen på den kapitaliserte verdi av realobjektet i overdragelsesåret. Der den selgende part dør etter kort tid vil dette kunne virke urimelig. På den annen side vil det ofte være mulig for selger å få fullt oppgjør på salgstidspunktet. Men i praksis ved slike salgsavtaler med pensjonslignende oppgjørsform,

⁷⁶ Jf sktl § 5-1 1.ledd.

⁷⁷ Zimmer 2005 s.273.

vil inntekten ofte ha karakter av å være en ytelse til skattyters livsopphold.⁷⁸ Dette vil være et argument for å tidfeste slik inntekt etter kontantprinsippet, noe som til en viss grad har støtte i hensynet til skattyters likviditet.⁷⁹

3.4 Andre inntektstyper

3.4.1 Arbeidstakers dødsfall

Dersom skattyter avgår ved døden, og han i dødsåret har inntekter som er skattepliktige etter bestemmelsen i sktl § 5-1 1.ledd jf § 5-10, vil disse inntektene måtte tidfestes etter kontantprinsippet jf sktl § 14-3 1.ledd. Den avdøde vil således⁸⁰ måtte skattlegges for de inntekter som er blitt utbetalt før dødsfallet, eller de inntekter det var adgang til å få utbetalt før dødsfallet. Det som her er interessant er de inntekter som ikke er tidfestet på dødsfallstidspunktet. Som nevnt i punkt 2.1.1.5 er utgangspunktet at feriepenger betales etterskuddsvis, da disse normalt er opptjent i det foregående kalenderår. Der skattyter dør før utbetalingen av feriepenger vil han således ha en inntekt som ennå ikke er tidfestet. Det samme gjelder de feriepenger som er opptjent i det kalenderår skattyter dør. Feriepengene som er opptjent av avdøde, men tidfestet etter dødsfallet blir skattefrie.⁸¹

Lønn som er opptjent av avdøde, men ikke tidfestet før skattyter dør, er også skattefritt for arvingene. Det følger av sktl § 5-50 3.ledd at formuesforøkelser ved arv ikke regnes som skattepliktig inntekt. Et eksempel kan være der skattyters lønn forfaller den 28. april, og han avgår med døden den 22. april. Den lønn avdøde har opptjent i tidsrommet 1.-22. april er dermed skattefri inntekt for arvingene.

⁷⁸ Zimmer 2005 s.310.

⁷⁹ Se oppgavens punkt 1.5.

⁸⁰ Lignings-ABC 2006 s.121.

⁸¹ Lignings-ABC 2006 s.131.

Dersom den avdøde skattyter har fått utbetalt forskudd på lønn før dødsdagen, vil dette ha blitt tidfestet til utbetalingstidspunktet.⁸² Dersom en del av dette beløpet gjelder utført arbeid fram til dødsdagen vil det være skattepliktig for avdøde. For den del av beløpet som ikke er opptjent på grunn av skattyters død er det mer usikkert hva som blir den riktige løsningen i forhold til skatteplikt. Dersom denne del av beløpet tilbakebetales er den ikke skattepliktig.

3.4.2 Trygdeytelser

Trygdeytelser vil være skattepliktige i det år ytelsen utbetales skattyter. Dersom det var adgang for skattyter å få denne utbetalt et tidligere inntektsår, vil inntekten tidfestes til dette år. Er trygdeytelsen opptjent et annet inntektsår og kommet utbetalt etterskuddsvis vil den komme til beskatning utbetalingsåret. Derimot vil rentene på slik etterbetaling som hovedregel følge realisasjonsprinsippet, da dette regnes som kapitalinntekt og dermed ikke omfattes av kontantprinsippet. Tanken er da at renteinntekten må komme til beskatning det år skattyter får en ubetinget rett til beløpet jf sktl § 14-2. Dette er det år vedtaket om etterbetaling treffes.⁸³

3.4.3 Underholdningsbidrag og annen regelmessig understøttelse

Sktl § 14-3 1.ledd omfatter ”underholdningsbidrag o.l.”. Dette kan for eksempel være underholdningsbidrag til tidligere ektefelle. Har tidligere ektefelle et krav på underholdningsbidrag, må kravet være forfalt før det kan komme til beskatning.

⁸² Se punkt 2.1.1.4.

⁸³ Lignings-ABC 2006 s.421.

3.5 Enkelte særregler

3.5.1 Idrettsutøveres fond

For idrettsutøvere som får deler av inntekten sin innsatt i et såkalt utøverfond, og dette fondet er godkjent av Finansdepartementet, vil inntekten først komme til beskatning når den utbetales til idrettsutøveren.⁸⁴ Slike fond ble opprettet fordi idrettsutøvere i mange idrettsgrener tidligere måtte ha amatørstatus. Disse inntektene består typisk av premiepenger og reklameinntekter. Avkastningen av fondsmidlene regnes som kapitalinntekt, og vil dermed tidfestes etter realisasjonsprinsippet.⁸⁵ Denne ordningen er ikke lenger særlig aktuell, da grunnlaget for opprettelsen av fondet er bortfalt. Utøverfond ble opprettet for idrettsutøvere med amatørstatus, da disse ikke kunne motta sponsor- eller reklameinntekter under den aktive karrieren. Forbudet mot å motta inntekter som nevnt er nå opphevet.⁸⁶

3.5.2 Salg av egenproduserte kunstverk

Skattyters inntekt ved salg av egenproduserte kunstverk som nevnes i merverdiavgiftsloven § 5 nr.1 litra a skal tidfestes etter kontantprinsippet, jf sktl § 14-3 2.ledd. Det samme gjelder kostnader knyttet til ervervet av slik inntekt.

3.5.3 Stipend

Ulike typer stipend er skattepliktige etter bestemmelsene i skattelovens kapittel 5. Stipend er uttrykkelig nevnt i § 5-10 litra a, som er en ikke-uttømmende liste over ulike typer arbeidsinntekter. Enkelte typer er riktignok skattefrie.⁸⁷ Stipend er nødvendigvis ikke bare engangsutbetaling. Det kan også komme i løpende ytelser. Uansett vil tidfestingen følge betalingen.

⁸⁴ Skattelovskommentaren § 14-3, Norsk lovkommentar.

⁸⁵ Lignings-ABC 2006 s.569.

⁸⁶ Zimmer 2005 s.314.

⁸⁷ Se sktl § 5-15 1.ledd litra j.

3.5.4 Fradrag for renter

Renter av gjeld er fradragsberettiget etter sktl § 6-40. Utgangspunktet er at disse skal tidfestes etter hovedregelen i sktl § 14-2. Gjeldsrenter skal som hovedregel etter denne bestemmelsen tidfestes til det tidspunkt det ”oppstår en ubetinget forpliktelse” til ”å innfri eller dekke” rentekostnaden.

Et unntak fra hovedregelen gjelder rentefradrag av lån i Statens lånekassen for utdanning. Rentekostnadene som stammer fra lån i Lånekassen skal følge kontantprinsippet ved tidfestingen. Hjemmelen for dette finnes i sktl § 14-20 3.ledd. Dette er et unntak fra hovedregelen om tidfesting av fradragsberettigede kostnader i sktl § 14-2 2.ledd. Etter kontantprinsippet skal rentekostnaden tidfestes til betalingstidspunktet.

Årsaken til at gjeldsrentene fra lånekassen skal følge kontantprinsippet er de spesielle lånevilkårene. De første årene etter avsluttet utdanning opparbeider låntakerne en betydelig rentegjeld. Det skyldes blant annet at låntakerne i lånekassen i den første perioden etter avsluttet utdanning kan oppnå fullstendig betalingsfritak samtidig som renten løper. Dersom disse gjeldsrentene skulle tidfestes etter realisasjonsprinsippet ville det gitt store avvik fra et år til et annet mellom de påløpte rentene som er betalt av skattyter, og de som det gis fradrag for i ligningen.⁸⁸

3.5.5 Det modifiserte kontantprinsipp i § 14-20 2.ledd

Denne bestemmelsen utgjør et viktig unntak fra hovedregelen i sktl § 14-2, realisasjonsprinsippet, for fradrag av gjeldsrenter. Hovedregelen går ut på at fradrag for rentekostnader tidfestes til det år de er påløpt. Unntaket kommer til anvendelse der skattyter misligholder sine renteforpliktelser. Det kommer frem i § 14-20 2.ledd litra b, som gjelder skyldneren, at denne ikke skal få fradrag for rentekostnader som ennå ikke er betalt. Hvor skattyter misligholder sin renteforpliktelse skal han ikke få fradrag før

⁸⁸ Ot.prp. nr 35 s.108.

rentekostnaden er betalt. Et typisk tilfelle vil være der skattyter ikke betaler rentekostnadene innen inntektsårets utgang, men likevel krever disse fradragført. Etter denne bestemmelsen vil det ikke være adgang for å få fradrag for slike kostnader, før det år de faktisk blir betalt. Hovedårsaken til at det her gjøres et unntak er at det vil være svært uheldig dersom skyldnere som misligholder renteforpliktelser over flere år, fortsatt skal ha adgang til kreve rentefradrag.⁸⁹

Symmetrihensynet gjør seg gjeldende også her. Tilsvarende regel kommer til anvendelse for tidfestingen av renteinntekter som er misligholdt av debitor. Hovedregelen for tidfestingen av renteinntekter er realisasjonsprinsippet jf § 14-2 1.ledd 2.punktum. Men i § sktl § 14-20 2.ledd litra a fastslås det at renteinntekter som blir betalt kreditor i et senere år enn forfallstidspunktet, skal tidfestes til betalingsåret. Tidfestingen følger her altså et kontantprinsipp.⁹⁰

⁸⁹ Zimmer 2005 s.308.

⁹⁰ Zimmer 2005 s.306.

Litteraturliste

Bøker:

Eckhoff, Torstein. *Rettskildelære*. 5.utgave ved Jan E. Helgesen. Oslo, 2001
Gjems-Onstad. *Norsk bedriftsskatterett*. 6.utgave. Oslo, 2003
Hagstrøm, Viggo. *Obligasjonsrett*. I samarbeid med Magnus Aarbakke. Oslo, 2003
Hauge, Harald. *Realisasjonsprinsippet som periodiseringsregel*. Oslo, 2001
Zimmer, Frederik. *Lærebok i skatterett*. 5. utg. Oslo, 2005
Aarbakke, Magnus. *Skatt på inntekt*. 4. utg. Oslo, 1990

Artikler:

Aarbakke, Magnus. *Kontantprinsippet – en vurdering av gjeldende rett og behov for lovendring*. I: Dommer, uttalelser m.v. i skattesaker og skattespørsmål, 1986, s.560-577

Forarbeider:

Ot.prp.nr.35. 1990-1991 Skattereformen 1992
Skattelovskomiteens innstilling 1904

Administrative uttalelser:

Lignings-ABC 2006. Utgitt av skattedirektoratet, 28. utgave.

Finansdepartementets uttalelse 06.02.2007, Beskatning av ansattefond

http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/dok/andre/brev/prinsipputtalelser_fortolkninger/2007/Beskatning-av-ansattefond-.html?id=450208

Sitert: 09.03.2007.

BFU 42/06. Bindende uttalelse fra Skattedirektoratet avgitt 15.09.2006

Annet:

Tilgang: http://www.simonsenlaw.no/templates/TextPage____471.aspx

www.simonsenlaw.no – om kontantprinsippet

Sitert: 26.03.2007.

Norsk lovkommentar, ferieloven.

Norsk lovkommentar, skatteloven.

Dommer, uttalelser m.v. i skattesaker og skattespørsmål:

Utv. 1993 s.124

Dom avsagt av Aker og Bærum herredsrett 9. oktober 1992. Sak nr. A 666/89.

Utv. 1993 s. 670

Dom avsagt av Eidsivating lagmannsrett 16. mars 1993. Ankesak nr. 92-2138 A

Utv. 1994 s.82

Finansdepartementets brev til Skattedirektoratet av 22. desember 1993.

Utv. 1995 s.990

Dom avsagt av Bergen byrett 4. april 1995. Sak nr. 94-1537.

Utv. 1995 s. 1197

Dom avsagt av Salten herredsrett 16. oktober 1995. Sak nr. 95-630.

Utv. 1999 s.225

Finansdepartementets brev til Skattedirektoratet av 30. desember 1998.

Utv. 2001 s.692

Sign on fees og earnout. Artikkel av Ole Gjems-Onstad. Artikkelen bygger på forfatterens bidrag i boken: Tore Bråthen og Ole Gjems-Onstad (Red): *Moderne forretningsjus*. Gyldendal akademisk, 2001.

Lovregister:

1939 Lov om gjeldsbrev av 1. Februar 1939 nr 1

1952 Lov om betaling og innkreving av skatt av 21. Mars 1952 nr 2

1984 Lov om fordringshaveres dekningsrett av 8. Juni 1984 nr 59

1988 Lov om ferie av 29. april 1988 nr 21

1997 Lov om folketrygd av 28. Februar 1997 nr 19

1997 Lov om aksjeselskaper av 13. Juni 1997 nr 44

1999 Lov om skatt av formue og inntekt av 26. Mars 1999 nr 14

Rettspraksis:

Rt. 1919 s. 17

Rt. 1925 s.754

Rt. 1925 s. 920

Rt. 1926 s.265

Rt. 1931 s.626

Rt. 1947 s. 64

Rt. 1956 s. 1070

Rt. 1958 s. 869

Rt. 1959 s. 1191

Rt. 1965 s.40

Rt. 1976 s.1019

Rt. 1976 s.302

Rt. 1976 s. 1019

Rt. 1976 s. 1317

Rt. 1978 s. 83

Rt. 1979 s.1167

Rt. 1984 s. 714

